

УДК 336.7

Н. І. Беренда к.е.н.,

Т. Ю. Редзюк

Національного університету харчових технологій

ВПЛИВ ЗМІН ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ НА ОРГАНІЗАЦІЮ АУДИТОРСЬКИХ ПЕРЕВІРОК

В статті проаналізовано вплив зміни, що відбулися в фінансовому, податковому обліку та аудиті з прийняттям Податкового кодексу України. Головну увагу зосереджено на проблемах організації аудиторських перевірок на суб'єктах господарювання, тому що ринкові умови та сучасний стан економічного розвитку вимагають від українських підприємств, що виходять на світові ринки обов'язкової перевірки фінансової звітності як основного джерела інформації про фінансово-господарську діяльність та фінансовий стан підприємства незалежними аудиторськими компаніями. Висвітлено зміни, що відбулися в визначенні податку на прибуток, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб, податків для суб'єктів господарювання малого бізнесу та інших податків і зборів.

Ключові слова: *аудиторська діяльність, Податковий кодекс України, податок на прибуток, податок на додану вартість, податок з доходів фізичних осіб, фінансова стійкість, доходи, витрати, податкові зобов'язання, податковий кредит.*

Вступ. Як відомо, людство для свого існування створює, перерозподіляє і споживає матеріальні та нематеріальні блага. Цей процес створення благ являє собою господарську діяльність. Господарську діяльність здійснюють юридичні і фізичні особи на підприємствах, організаціях, в установах. Учасниками цієї діяльності виступають власники, працівники, держава та інші учасники в особі споживачів створених благ або користувачів інформації.

На жаль, кожний із учасників може ошукувати інших: працівники можуть

розкрадати майно власників, неефективно працювати, власники ошукувати інших контрагентів і державу, держава, як відомо, прагне збільшити податковий тягар – стягнути якомога більше податків і зборів.

Інформацію про господарську діяльність та фінансовий стан суб'єктів господарювання створює і надає зацікавленим користувачам бухгалтерський облік. Тобто метою бухгалтерського обліку є надання користувачам правдивої, повної, достовірної і неупередженої інформації про господарську діяльність та фінансовий стан суб'єктів господарювання. Через різні причини ця інформація не завжди може бути повною, достовірною і правдивою.

І саме для запобігання цьому людство створило, організувало аудиторську діяльність.

Аудиторська діяльність виникла і почала розвиватися в 19 сторіччі, в найрозвиненішій країні того часу Великобританії. В той час в цій країні розвиваються ринкові відносини – створюються акціонерні товариства, тобто відбуваються процеси аналогічні українським реаліям 90-х років. І велика кількість великобританців була ошукана недобросовісними співвітчизниками на зразок МММ, Еліта Центру, тощо. Група незалежних бухгалтерів Единбурзького університету запропонувала перевіряти фінансову інформацію про господарську діяльність, щоб запобігти зловживанням. В Великобританії виходить серія законів про товариства, згідно з якими останні зобов'язані один раз на рік запрошувати незалежного аудитора для перевірки фінансової звітності. Це і вважають початком створення аудиторської діяльності. Тобто причинами створення аудиторської діяльності стали розбіжності інтересів учасників ринкових відносин (власників, держави, працівників) і в той же час утворюється велика зацікавленість, спільність інтересів: працівники мають краще працювати для збільшення доходів, власники і держава зацікавлені в збільшенні прибутку. І головне, з'являється інший гравець ринкових відносин – інвестор, акціонер. І звісно свою зацікавленість мають інші контрагенти: постачальники, покупці продукції, банківські, страхові та інші фінансові установи.

Таким чином причинами становлення і розвитку аудиторської діяльності стали не лише розбіжності, а й спільність інтересів учасників ринку.

Постановка завдання. З часів незалежності в Україні відбуваються аналогічні процеси становлення ринкових відносин. Це зумовлює потребу в аудиторській діяльності.

Згідно Закону України «Про аудиторську діяльність» [2] аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності з метою висловлення думки незалежного аудитора про їх повноту і достовірність та відповідність Законам України, П(С)БО та іншим правилам на вимогу зовнішніх користувачів. Тобто аудит в Україні разом з державою розвивається і удосконалюється.

З прийняттям Податкового кодексу України змінюються підходи до окремих податків і зборів. Метою дослідження є висвітлення головних змін в фінансовому, податковому обліку і аудиті з прийняттям Податкового кодексу України.

Проблемами внесення змін в організацію обліку і аудиту, пов'язаними з прийняттям Податкового кодексу займаються всі провідні спеціалісти з методології обліку. Такі як професор Ткаченко Н.М., професор Бутинець Ф.Ф., професор Буднік-Сіверський О.Б. В своїх роботах майже однотайно спеціалісти підкреслюють позитивний аспект змін та необхідність узгодження нормативних документів що регламентують ведення фінансового та податкового обліку, а також аудиту.

Результати. В першу чергу зміни стосуються податку на прибуток.

За попереднім законодавством оподатковуваний прибуток визначався корегуванням валових доходів на суму валових витрат, амортизаційних відрахувань, плюс, мінус приріст/убуток ТМЦ. Ставка податку на прибуток складала 25%.

З прийняттям Податкового кодексу України ставка податку на прибуток зменшується поступово та на сьогодні становить 21% і база оподаткування визначається за даними бухгалтерського обліку: від доходів віднімаються

операційні витрати. Щоб зосередитися на відмінностях, необхідно згадати, що валові доходи – це загальна сума доходів платника податку від всіх видів діяльності, нараховані, отримані протягом звітного періоду на території України, її континентальному шельфі та за її межами, які визначалися за 1-ю подією: або датою відвантаження продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг, або датою отримання коштів на рахунок.

Сьогодні діє принцип нарахування, тобто за датою переходу покупцеві права власності на продукцію (товари), роботи, послуги. Але по операціях з цільового фінансування, продажу іноземної валюти, безповоротної фінансової допомоги, процентів за цінними паперами та інших датою отримання доходів вважають дату їх виникнення за відповідними П(С)БО.

Тепер стосовно витрат. Валові витрати – це сума будь-яких витрат платника податку, як компенсація вартості товарів, робіт, послуг, придбаних для подальшого використання у господарській діяльності, які визнавалися за 1-ю подією, або датою отримання ТМЦ, або датою перерахування коштів з рахунку.

В бухгалтерському обліку використовуються термін витрати, під якими розуміють вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводить до зменшення власного капіталу. В податковому обліку під поняттям витрати розуміють будь-які витрати, понесені підприємством у зв'язку з веденням господарської діяльності. У витрати бухгалтерського обліку включаються штрафні санкції, які сплачує підприємство бюджету, іншим підприємствам; відрахування до відповідних резервів для оплати відпусток, покриття безнадійної заборгованості, благодійні перерахування незалежно від того хто їх отримує, утримання об'єктів невиробничої сфери, витрати на ремонт необоротних активів, витрати на паливо для потреб легкового автотранспорту. В податковому обліку сплата штрафних санкцій у витрати не включається, так само як і відрахування до вище зазначених резервів. Благодійні платежі, включають у витрати лише, якщо вони здійснюються неприбутковим організаціям в сумі, що перевищує 2%, але не більше 5% оподаткованого

прибутку попереднього звітного року. Не включаються у витрати і не зменшують прибуток до оподаткування в податковому обліку амортизація об'єкта невиробничої сфери діяльності, витрати на їх ремонт, тощо.

Крім вищезазначених обмежень при визначенні витрат має місце ще цілий ряд відмінностей суттєвих та незначних. Однак для роботи облікового апарату, і як наслідок, аудиту це додає багато клопоту для виділення цих бухгалтерсько-податкових різниць. Також всі ці відмінності необхідно враховувати при складанні звітності для податкових органів, оскільки відмінності при веденні різних видів обліку є причиною виникнення постійних податкових різниць.

Зміни також відбулися в сутності амортизаційних нарахувань. Скасовано податкову класифікацію основних засобів на 4 групи, як і в бухгалтерському в податковому обліку груп 16. Відмінено податковий метод нарахування амортизації. Але залишилися відмінності в бухгалтерському та податковому обліку при відображенні операцій з ремонту основних засобів. В бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 витрати на ремонт відносяться:

- при збільшенні економічної вигоди активу на первісну вартість основних засобів;
- в інших випадках на операційні витрати.

В податковому обліку залишається принцип 10% балансових вартості групи на початок звітного періоду – на операційні витрати, решту на збільшення первісної вартості.

Платники податку мають право протягом звітного періоду віднести до витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів, що підлягають амортизації, у тому числі витрати на поліпшення орендованих основних засобів, у сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів станом на початок такого звітного періоду.

Таким чином, відзначені відмінності не дозволяють скасувати рахунки бухгалтерського обліку 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Але Податковий кодекс України значно спростив розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком з питань податку на прибуток.

Змін у визначенні та відображенні в бухгалтерському та податковому обліку ПДВ не відбулося. Сума ПДВ до бюджету визначається як різниця між податковим зобов'язанням і податковим кредитом.

Податкове зобов'язання визнається за 1-ю подією: або датою відвантаження продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг; або датою отримання коштів на рахунок.

Податковий кредит: або датою списання коштів; або датою отримання товарів (послуг).

Ставки ПДВ залишаються 20% та 0%. Але з прийняттям Податкового кодексу України при відображенні операцій з ПДВ збільшився обсяг паперової роботи, через те, що кожна податкова накладна на суму що перевищує 60 тис. грн. з ПДВ має бути зареєстрована в єдиному державному реєстрі податкових накладних протягом 20 днів з дати її складання. При цьому відсутність такої реєстрації позбавляє покупця права на податковий кредит.

Податок з доходів фізичних осіб не зазнав суттєвих змін як податок на прибуток. Змінилися лише ставки - 15 та 17% від доходів. Але зміни відбулися в пов'язаних з витратами на оплату праці нарахуваннях. Як відомо, в Україні розмір ЄСВ складає 36,76-49,70% в залежності від ступеню ризику діяльності. Відповідні зміни відбулися в утриманнях із заробітної плати. Ставка утримань ЄСВ складає 3,6 %. Таким чином методологія нарахувань і утримань, пов'язаних з витратами на оплату праці не змінилася, а лише зменшилася кількість субрахунків на рахунку 65 «Розрахунки із страхування».

Суттєво змінився підхід до спрощеної системи оподаткування як юридичних так і фізичних осіб. На її зміну прийшли спеціальні режими оподаткування, за якими всі платники спрощеної системи поділяються на 4 групи. В розрізі кожної групи існують окремі обмеження та вимоги до видів діяльності.

Також зменшилась кількість місцевих податків.

Взагалі із прийняттям Податкового Кодексу України було зменшено кількість розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком. До спільних рис бухгалтерського і податкового обліку можна віднести наступні: обидва види обліку ведуть одні і ті ж бухгалтера; обидва види обліку ґрунтуються на одній і тій же первинній документації, за виключенням податкових накладних; в бухгалтерському і податковому обліку можуть використовуватися ті ж самі реєстри обліку, немає відмінностей в обліку розрахунків з Пенсійним фондом;

Але разом з тим є і суттєві відмінності між бухгалтерським і податковим обліком. Насамперед ці відмінності стосуються: обліку реалізації; визначенні витрат та доходів.

Збільшується також і вимоги до незалежного аудиту.

Необхідно додати, що народний депутат Ігор Савченко (Партія регіонів) запропонував закріпити в Податковому кодексі України можливість бізнесу надавати аудит податкової звітності, щоб скоротити планові документальні перевірки з боку Державної податкової адміністрації. В його законопроекті № 10270 говориться, що паралельно з подання декларації підприємство добровільно може надавати податковим органам аудиторський висновок. Він має бути підготовлений однією із аудиторських компаній зі спеціального реєстру Державної податкової адміністрації за рекомендацією АПУ. Таким чином акредитовані при Державній податковій адміністрації аудиторські компанії будуть перевіряти дані бухгалтерського обліку, зокрема достовірність, своєчасність та повноту нарахування податків і зборів. Це скасує практику виходу податківців з перевітками стосовно дотримання платниками чинного законодавства.

Вважаємо, що необхідно зосередити увагу на наступному. Як відомо, аудитор висловлює незалежну думку про повноту і достовірність фінансової звітності, тобто іншими словами так би мовити, про «чесність» фінансової звітності. І саме зовнішні користувачі – в економічно розвинутих країнах 90% - це інвестори – самостійно приймають управлінські рішення на підставі

достовірної фінансової звітності купувати чи продавати цінні папери на фондовому ринку.

На жаль, в Україні фондовий ринок недосконалий, тобто у нас відсутні інвестори, які б вкладали свої кошти в інші суб'єкти господарювання, покладаючись на результати незалежних аудиторських перевірок, особливо це стосується фізичних осіб, які не інвестують власні вільні кошти в народне господарство України, не користуються при цьому результатами аудиторських перевірок – аудиторськими висновками. Нам необхідно зрозуміти, що основним інструментом ефективного перетворення відносин власності має стати утвердження в Україні сучасного фондового ринку. Фондовий ринок повинен стати локомотивом не лише економічних перетворень, а й відповідної перебудови відносин власності. Мільярди доларів знаходяться на руках у населення. Це значно перевищує всілякі допомоги та кредити. Однак цей капітал не працює на українську економіку, оскільки державі не довіряють ні господарники, ні окремі громадяни.

Висновки. Щоб це змінити необхідні реформи в економіці держави, і з нашої точки зору в першу чергу – в національній свідомості. Тому перед нами – викладачами вищих навчальних закладів, стоїть завдання, не менш важливе, ніж фахові знання – це виховання національної гідності та орієнтація студентів на застосування отриманих фахових знань і на особисту користь, але щоб це приносило користь Україні.

Питання як зменшити податки, а по суті як ошукати державу – це перші питання, відповіді на які у вигляді магічних формул і розрахунків, хочуть почути студенти. Ми повинні донести до їх свідомості, що податкова система в Україні за розмірами і ставками податків і зборів – одна із найгуманніших та найсоціальніших: зокрема ставки податку на прибуток в інших державах 30-40%, ставки податку з доходів фізичних осіб – прогресивні -30-40%.

Але – велике але. В Україні соціальні показники одні з найгірших серед європейських держав. Чому? Важко дати стислу відповідь. Але ми – викладачі – повинні поступово, повільно змінювати свідомість студентів - майбутнього

нашої держави – щоб отримані податкові надходження до державного бюджету використовувалися в інтересах всієї нації, а не окремих особистостей.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік. – 2011. - №1-3. - 506 с.

2. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 р. №3125-XII / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України. – 1993. - №23. – С.12-35

3. Утенкова К.О. Аудит. Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2011. - 411 с.

В статье проанализировано влияние изменения, произошедшие в финансовом, налоговом учете и аудите с принятием Налогового кодекса Украины. Главное внимание сосредоточено на проблемах организации аудиторских проверок на субъектов хозяйствования, так как рыночные условия и современное состояние экономического развития требуют от украинских предприятий, выходящих на мировые рынки обязательной проверки финансовой отчетности как основного источника информации о финансово-хозяйственной деятельности и финансовое состояние предприятия независимых ими аудиторскими компаниями. Освещены изменения, произошедшие в определении налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, по налогу с доходов физических лиц, налогов для субъектов хозяйствования малого бизнеса и других налогов и сборов.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, Налоговый кодекс Украины, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог с доходов физических лиц, финансовая устойчивость, доходы, расходы, налоговые обязательства, налоговый кредит.

N.I.Berenda T. U. Redzyuk

EFFECT OF CHANGES PODATKOVOO KODENSU UKRAINE

THE ORGANIZATION AUDITS

The article analyzes the impact of changes in financial, tax accounting, and auditing of the adoption of the Tax Code of Ukraine. The main attention is focused on the problems of organization of audits on the subjects of management, as market conditions and the current state of economic development of the demand from Ukrainian companies, emerging global markets to mandatory verification of financial statements as the main source of information on financial and business operations and financial condition of the enterprise independent audit them companies. Highlight changes in the definition of income tax, value added tax, tax on income of individuals, taxes on business entities of small business and other taxes and fees.

Key words: *audit activities, the Tax Code of Ukraine, income tax, value added tax, tax on personal income, financial stability, income, expenses, tax obligations, the loan-den.*

Надійшла до редколегії 15 квітня 2011 року

Стаття рекомендована до друку

д.е.н., професором

Ткаченко Н.М.