



Виктория ЯКИМАЩЕНКО, редактор

## ЧТО НАДО ЗНАТЬ ПРЕДПРИЯТИЮ О НАЛоговом ПОДХОДЕ К ПРОВЕРКЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ

Основные принципы и подходы к проведению и оформлению результатов документальной проверки налогоплательщика нашли отражение в Приказе № 244. Этим документом утверждены Методические рекомендации № 244 по оформлению материалов проверки, а также образец Акта (справки) документальной плановой/внеплановой выездной проверки налогового, валютного и иного законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы (далее – Акт), и образцы других «проверочных» документов.

Главным приемом, который используется контролирующим органом при проверке правиль-

ности начисления и уплаты налога на прибыль, является сопоставление показателей декларации по налогу на прибыль (далее – декларация) и финотчетности плательщика. При этом информационной базой для такой проверки служат первичные документы и регистры бухучета предприятия. В консультации рассмотрим, как налоговики проверяют правильность начисления и уплаты налога на прибыль предприятия, руководствуясь положениями Приказа № 244.

### Что проверяют

В перечень вопросов, включаемых в план документальной проверки плательщика, в частности,

БИБЛИОТЕКА

**БАЛАНС** ПРАКТИЧЕСКОЕ РУКОВОДСТВО 11/2021

[www.balance.ua](http://www.balance.ua)

27

вошли (приложение 1 к Методрекомендациям № 244):

- проверка правильности и полноты определения финансового результата до налогообложения по правилам бухучета в соответствии с НП(С)БУ или МСФО;
- проверка достоверности, полноты начисления и уплаты налога на прибыль, а также правомерности определения сумм отрицательного значения объекта обложения налогом на прибыль.

### **Этапы проверки**

Как следует из положений Приказа № 244, проверка полноты налогообложения прибыли включает:

- допроверочный анализ показателей деклараций и финотчетности плательщика;
- более подробный анализ показателей, аналогичный допроверочному, который осуществляется непосредственно в ходе документальной проверки;
- отражение результатов проверки в Акте.

### **Допроверочный анализ**

Для осуществления документальной проверки контролирующий орган сначала проводит так называемый допроверочный анализ деятельности налогоплательщика. Предполагается, что такой анализ поможет предварительно выявить рисковые операции плательщика, которые могут свидетельствовать о потенциальных нарушениях налогового, валютного и иного законодательства.

Допроверочный анализ проводится на основании той информации о налогоплательщике и его финансово-хозяйственной деятельности, которая уже имеется в информационных базах данных контролирующих органов, а также ранее выявлена в процессе осуществления налогового контроля и в ходе выполнения других возложенных на контролирующие органы функций и задач. Такая информация может быть получена как из внутренних, так и из внешних источников.

В частности, на основании указанной информации изучаются:

- показатели поданных плательщиком деклараций и финотчетности на предмет согласованности их показателей, структуры и динамики каждой составляющей таких показателей в разрезе строк и периодов, которые проверялись;
- динамика и уровень уплаты налога.

В ходе допроверочного анализа:

- указывается доля (удельный вес) каждой составляющей доходов, расходов, начисленной амортизации в общей сумме показателей финотчетности и декларации за соответствующий период. При этом обращается внимание на статьи, которые существенно изменились, и исследуется правомерность их формирования;
- оценивается структура налоговых разниц, которые возникают в соответствии с НК и отражены плательщиком в поданных декларациях;
- сравниваются данные деклараций и приложений к ним с данными финотчетности плательщика.

В результате проведенного анализа контролирующий орган рассчитывает обнаружить, например, следующие **риски** в налогообложении прибыли:

- занижение доходов/завышение расходов в бухучете и, как результат, занижение финансового результата до налогообложения, отраженного в декларации;
- занижение показателя доходов от любого вида деятельности, определенного по правилам бухучета (стр. 01 декларации), что приводит к непроведению корректировок финансового результата до налогообложения на разницы, предусмотренные разд. III НК;
- неправильное отражение амортизационных отчислений и соответствующих налоговых разниц;
- исправление показателей финотчетности без соответствующей корректировки данных декларации и приложений к ней;
- неправильный перенос налоговых убытков прошлых периодов и т. п.

**Обратите внимание**, что при анализе показателей финотчетности плательщика налоговики признают рисками, например:

- реализацию продукции ниже себестоимости (значение стр. **2050** Отчета о финансовых результатах (далее – Отчет) превышает значение стр. **2000** Отчета);
- завышение административных расходов (показатель стр. **2130** Отчета, поделенный на показатель стр. **2090** Отчета и умноженный на 100 %, превышает 80 %);
- завышение расходов на сбыт (показатель стр. **2150** Отчета, поделенный на показатель стр. **2090** Отчета и умноженный на 100 %, превышает 80 %).

### **«Проверочный» анализ**

Дальнейший анализ правомерности формирования показателей декларации и финотчетности

налогоплательщика для выявления и обработки рисков осуществляется уже в ходе самой документальной проверки.

Такой анализ проводится путем углубленного сравнения показателей декларации и финотчетности с данными регистров бухучета за проверяемые отчетные периоды.

Для этого на основании данных регистров бухучета (оборотно-сальдовые ведомости, журналы, Главная книга и т. п.) и показателей финотчетности плательщика специалисты контролирующего органа составляют **реестры корреспонденции счетов бухучета и показателей финрезультата до налогообложения в декларациях и Отчетах** (далее – Реестры) за соответствующие отчетные периоды, подлежащие проверке. Реестры подписываются должностными лицами плательщика и проверяющими и прилагаются к Акту. Образец Реестра приведен в приложении 6 к образцу Акта.

**Рекомендуем** плательщикам ознакомиться с этим образцом Реестра, чтобы сравнить, совпадают ли корреспонденции бухгалтерских счетов, применяемые налоговиками при проверке правильности формирования показателей Отчета, с корреспонденцией счетов, применяемой на предприятии для этих же целей. Если не совпадают, то предприятию нужно быть готовым пояснить свой вариант заполнения Отчета.

Отметим, что кроме оценки правильности формирования показателей Отчетов и деклараций контролирующий орган проверяет также **хозяйственные договоры и первичные документы**, на основании которых хозяйоперации отражены в бухгалтерских регистрах, правильность **даты признания** в бухучете доходов и расходов, а также соответствие отражения хозяйопераций принципам **учетной политики предприятия** (об учетной политике см. на с. 33 этого издания).

В результате проведенного анализа отчетности и документов плательщика налоговики могут установить наличие, например, **риска**:

- занижения доходов/завышения расходов от любого вида деятельности, определенных по правилам бухучета;
- завышения (занижения) затрат на формирование (корректировку) резервов;
- неуплаты авансовых взносов по налогу на прибыль при выплате дивидендов;
- необложения выплат нерезиденту налогом на доходы из украинского источника и т. д.

## **Отражение результатов проверки в Акте**

Итогом документальной проверки является составление контролирующим органом Акта, в котором, в частности, делается вывод о правильности декларирования налога на прибыль, полноте и своевременности его уплаты, а также указываются суммы занижения или завышения налоговых обязательств (при наличии).

При этом в Акте обязательно отражаются результаты проверки полноты декларирования показателей следующих строк декларации:

- строки **01** – по доходам от деятельности плательщика (за вычетом косвенных налогов), определенным по правилам бухучета. И, как следствие, отражается факт соблюдения плательщиком обязанности применять корректировки финрезультата до налогообложения на разницы, установленные разд. III НК;
- строки **02** – относительно достоверности определения показателей финрезультата до налогообложения проверяемых отчетных периодов;
- строки **03** – относительно отражения налоговых разниц, предусмотренных НК. При этом оценивается, какие именно разницы оказали наибольшее влияние на показатель данной строки.

Кроме того, в Акте отмечается правомерность применения льгот по налогу на прибыль и достоверность определения прибыли или убытка от льготированной деятельности.

## **Как проверить соответствие показателей декларации и финотчетности**

Чтобы провести документальную проверку полноты уплаты налога на прибыль, контролирующий орган будет, в частности, пристально изучать финансовую отчетность предприятия и сравнивать ее показатели с показателями деклараций (см. выше). При этом основной упор делается на форму № 2 (№ 2-м, № 2-мс) «Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе)» за проверяемые периоды, а также, возможно, за периоды, предшествующие периоду проверки.

В таблицах 1 и 2 покажем, на какие именно строки финотчетности налогоплательщик может ориентироваться для оценки правильности заполнения декларации. При этом крупные и сред-

ние предприятия для сопоставления показателей отчетности могут использовать не только форму № 2, но и форму № 5 «Примечания к годовой финансовой отчетности», утвержденную Приказом № 302.

В то же время таких строк финотчетности, из которых плательщик может прямо перенести показатели в декларацию и приложение П1, к сожалению, немного, ведь формы финотчет-

ности не требуют такой подробной классификации доходов и расходов плательщика, как форма приложения П1.

Например, в финотчетности указывается общий доход от дивидендов, начисленных в пользу плательщика за отчетный период, а в приложении П1 такой доход нужно разбить на дивиденды от отдельных плательщиков налога на прибыль, от нерезидентов и т. п.

Таблица 1. Показатели декларации

№ п/п	Код строки декларации	Показатель	Источник информации	Код строки		
				Форма № 2	Форма № 2-м	Форма № 2-мс
1	2	3	4	5	6	7
1	01*	Доход от какой-либо деятельности (за вычетом косвенных налогов), определенный по правилам бухучета: – доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за минусом прочих вычетов из дохода	Обороты Дт <b>701–703</b> – Кт <b>791</b> за минусом оборотов Дт <b>791</b> – Кт <b>704</b>	2000		
		– прочие операционные доходы (в т. ч. доход от изменения стоимости активов, которые оцениваются по справедливой стоимости, доход от первоначального признания биологических активов и сельхозпродукции)	Обороты Дт <b>71</b> – Кт <b>791</b>	2120, 2121**, 2122**	2120	2160
		– финансовые доходы (в т. ч. доход от участия в капитале)	Обороты Дт <b>72, 73</b> – Кт <b>792</b>	2200, 2220	2240	2160
		– прочие доходы (в т. ч. доход от благотворительной помощи, освобожденной от обложения НДС)	Обороты Дт <b>74</b> – Кт <b>793</b>	2240, 2241**	2240	2160
Стр. 01 декларации = (Стр. 2000 + стр. 2120 + стр. 2200 + стр. 2220 + стр. 2240) формы № 2. Стр. 01 декларации = (Стр. 2000 + стр. 2120 + стр. 2240) формы № 2-м = Стр. 2280 формы № 2-м. Стр. 01 декларации = (Стр. 2000 + стр. 2160) формы № 2-мс = Стр. 2280 формы № 2-мс.						
2	02	Финансовый результат до налогообложения (прибыль или убыток), определенный в финотчетности по правилам бухучета	Положительная или отрицательная разница между кредитовым и дебетовым оборотом счета <b>79</b> за отчетный период	2290 либо 2295	2290 (положительное либо отрицательное значение)	
* По объему годового дохода, отраженному в стр. 01 декларации, понятно, должно предприятие применять корректировки на разницы, предусмотренные разд. III НК или нет. Если показатель стр. 01 годовой декларации превышает 20 млн грн (до 2020 года) и 40 млн грн (начиная с 2020 года), то применение корректировок в следующем отчетном году обязательно. А если не превышает, то налогоплательщик имеет право принять решение о неприменении таких корректировок (кроме корректировки на сумму налоговых убытков прошлых лет и корректировок, связанных с получением бюджетных грантов). О принятии такого решения налогоплательщик заявляет в специальном поле декларации (пп. 134.1.1 НК).						
** Дополнительные статьи финотчетности, показатели которых приводятся для сведения и не включаются в итоговые строки Отчета.						

Таблица 2. Показатели отдельных строк приложения Р1 к декларации

№ п/п	Код строки приложения Р1	Разница	Отражение в бухучете	Отражение в финотчетности
1	2	3	4	5
<b>Основные средства (далее – ОС)* и нематериальные активы (далее – НА)</b>				
1	1.1.1	Сумма амортизации ОС и НА, начисленной в бухучете*	Дт <b>23, 91–94</b> – Кт <b>13</b>	Стр. 2515 разд. III формы № 2, стр. 1300 разд. XIII формы № 5
2	1.2.1.2	Сумма выгод от восстановления полезности ОС или НА в пределах потерь от уменьшения полезности таких объектов, ранее включенных в расходы отчетного периода по правилам бухучета	Дт <b>13</b> – Кт <b>742</b>	Гр. 3 стр. 590 разд. V формы № 5
3	1.1.3	Остаточная стоимость отдельных объектов ОС и НА, определенная по правилам бухучета в случае их ликвидации	Оборот Дт <b>976</b> – Кт <b>10, 12</b>	Стр. 620 гр. 4 разд. V формы № 5
* За исключением амортизации малоценных необоротных материальных активов (далее – МНМА). Как следует из налогового определения ОС в пп. 14.1.138 НК, необоротные материальные активы, первоначальная стоимость которых не превышает 20 000 грн (до 23.05.20 г. – 6 000 грн), считаются МНМА и не включаются в состав налоговых ОС. Отметим, что согласно п. 1.3 образца Справки о результатах проведенного анализа финансового-хозяйственной деятельности налогоплательщика (приложение 3 к п. 2.5 образца Акта), налоговики почему-то считают риском, когда значение стр. 1.1.1 приложения Р1 к декларации не равно сумме строк 1002 «Накопичена амортизація» и 1012 «Знос» Баланса (форма № 1). Хотя такого равенства в принципе быть не должно. Ведь в строках 1002 и 1012 суммы амортизации ОС и НА отражаются нарастающим итогом за весь период их эксплуатации (например, за несколько лет). А в стр. 1.1.1 приложения Р1 должна отражаться только сумма бухгалтерской амортизации, начисленная за отчетный период. Поэтому для ориентира мы должны взять стр. 2515 разд. III формы № 2 или стр. 1300 разд. XIII формы № 5 (за вычетом амортизации МНМА).				
<b>Резервы и обеспечения</b>				
4	2.1.1	Расходы на формирование резервов и обеспечений для возмещения будущих расходов*, признанные в отчетном периоде по правилам бухучета	Оборот по Кт <b>47**</b> , за исключением сторнирующих проводок при корректировке (уменьшении) суммы обеспечения (резерва)	Сумма показателей соответствующих строк* граф 4 и 5 разд. VII формы № 5
5	2.2.1	Расходы, которые возмещаются за счет резервов и обеспечений, сформированных по правилам бухучета*	Оборот по Дт <b>47**</b>	Сумма показателей соответствующих строк* гр. 6 разд. VII формы № 5
6	2.2.1.1	Сумма корректировки (уменьшения) ранее сформированных резервов и обеспечений*, на которую увеличился финансовый результат до налогообложения согласно правилам бухучета	Оборот по Кт <b>47**</b> сторнируется при корректировке суммы обеспечения (резерва) в части ранее сформированных сумм	Сумма показателей соответствующих строк* гр. 7 разд. VII формы № 5
7	4.2.11	Расходы на оплату отпусков работников и другие выплаты, связанные с оплатой труда, которые после 1 января 2015 года возмещаются за счет резервов, сформированных в бухучете до этой даты, если такие расходы не были включены в состав расходов в налоговом учете	Дт <b>471, 472, 477</b> и др. – Кт <b>66, 65</b> в части использования резервов, сформированных до 01.01.15 г.	Сумма показателей стр. 710 и других строк, в которых приводится информация по резервам на прочие выплаты работникам, связанные с оплатой труда (гр. 6 разд. VII формы № 5 в части использования резервов, созданных до 01.01.15 г.)
* Кроме резервов на оплату отпусков работников и прочих выплат, связанных с оплатой труда и ЕСВ, который начисляется на такие выплаты, а также резерва сомнительных долгов (далее – РСД) и резервов банков и небанковских финансовых учреждений.				
** Кроме Кт 471, 472, 477 и др.				

1	2	3	4	5
<b>РСД</b>				
8	2.1.2	Расходы на формирование РСД, признанные в отчетном периоде по правилам бухучета	Дт <b>944</b> – Кт <b>38</b>	Показатель стр. 491 гр. 4 разд. V, стр. 775 граф 4 и 5 разд. VII формы № 5
9	2.2.2	Сумма корректировки (уменьшения) ранее сформированного резерва, на которую увеличился финрезультат до налогообложения по правилам бухучета	Дт <b>38</b> – Кт <b>719</b>	Показатель стр. 775 гр. 7 разд. VII формы № 5
<b>Участие в капитале</b>				
10	3.1.5	Сумма потерь от инвестиций в ассоциированные, дочерние и совместные предприятия, рассчитанных по методу участия в капитале либо по методу пропорциональной консолидации	Оборот Дт <b>792</b> – Кт <b>96</b>	Стр. 2225 формы № 2, строк 500, 510, 520 гр. 4 разд. V формы № 5

### **Перенос в декларацию прошлогодних налоговых убытков**

Как было отмечено выше, одним из налоговых рисков является неправильный перенос плательщиком прошлогодних налоговых убытков в текущую декларацию. Напомним, как правильно это сделать.

Согласно пп. 140.4.4 НК плательщик налога на прибыль имеет право уменьшить финрезультат отчетного периода на отрицательное значение объекта налогообложения прошлых налоговых (отчетных) лет. Сумма таких прошлых убытков отражается в строке **3.2.4** приложения П1.

**Внимание!** Показатель строки **3.2.4** приложения П1 к декларации за текущий отчетный год должен быть равен отрицательному значению показателя строки **04** декларации за прошлый отчетный год, но отражается он со знаком «+». При этом показатель строки **3.2.4** остается неизменным в течение всего отчетного года.

Отметим, что с 23.05.20 г. плательщик-правопреемник может учесть также налоговые убытки реорганизованного плательщика согласно пп. 140.4.5 НК. Сумма таких убытков изначально

отразится в строке **3.2.4.1** приложения П1 в отчетном периоде утверждения передаточного акта (распределительного баланса) и может перейти в следующий отчетный год, если у плательщика не будет достаточно прибыли для ее погашения в текущем году.

Кроме того, при определении налогового финрезультата от операций продажи (отчуждения) ценных бумаг в приложении ЦП к декларации плательщик также учитывает суммы прошлогодних убытков от таких операций (п. 141.2 НК). Перенос убытков в приложение ЦП за отчетный год осуществляется так:

- в строку **03** со знаком «+» переносят отрицательный показатель строки **4.1.4** приложения ЦП за прошлый год;
- строку **04** со знаком «+» – отрицательный показатель строки **4.1.3** приложения ЦП за прошлый год.

**Не забудьте!** Если предприятие смогло уменьшить текущий налог на прибыль за счет прошлогодних убытков, отчетная декларация должна подаваться с **приложением ПП** либо в периоды до 2020 года следовало подать Отчет о суммах налоговых льгот по форме, утвержденной Постановлением № 1233.

**Р**



### **НЕ ГАЙТЕ ЧАСУ!**

Отримуйте найкорисніші розсилання  
від «Балансу», ГО «ВБК» та **Uteka** вже зараз!

Надішліть нам електронного листа  
на **office@balance.ua** з П.І.Б., областю та ЄДРПОУ  
або телефонуйте **(056) 370-44-25**.