

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

Бондар Ю.В.*аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю
Київського національного торговельно-економічного університету*

АУДИТ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ

AUDIT OF TAX EXPENDITURES

АНОТАЦІЯ

Враховуючи часті зміни податкового законодавства і відсутність відповідної чіткої побудови системи оподаткування, а також неоднозначне тлумачення нормативно-правових актів, у практичній діяльності підприємств мають місце допущення помилок. У результаті ускладненої економічної системи виникають податкові витрати в діяльності підприємств. Тому постійно посилюється роль аудиту як основного інструмента підтвердження достовірності та прозорості фінансової звітності. У статті розкрито основні організаційно-методичні аспекти аудиту податкових витрат. За результатами досліджень запропоновано шляхи вдосконалення аудиту податкових витрат.

Ключові слова: податкові витрати, аудит, ризик, податок, модель фінансового аудиту.

АННОТАЦИЯ

Учитывая частые изменения налогового законодательства и отсутствие соответствующей четкой построения системы налогообложения, а также неоднозначное толкование нормативно-правовых актов, в практической деятельности предприятий имеют место допущение ошибок. В результате осложненной экономической системы возникают налоговые расходы в деятельности предприятий. Поэтому постоянно усиливается роль аудита в качестве основного инструмента подтверждения достоверности и прозрачности финансовой отчетности. В статье раскрыты основные организационно-методические аспекты аудита налоговых расходов. По результатам исследований предложены пути совершенствования аудита налоговых расходов.

Ключевые слова: налоговые расходы, аудит, риск, налог, модель финансового аудита.

ANNOTATION

Errors occur due to the complexity of tax legislation and weaknesses in the tax system. Thus there are tax expenditures. An audit is a financial instrument that confirms chesnost financial statements. The article presents a technique and organization of audit of tax expenditures. Found ways to improve audit of tax expenditures.

Keywords: tax expenditures, audit, risk, tax, financial audit model.

Постановка проблеми. За результатами набутого досвіду як на території України, так і по за її межами, можна стверджувати про те, що в сучасних умовах господарювання неможливо уявити ефективну систему управління без ефективної системи аудиту.

Загальна проблема полягає у відсутності обґрунтованих дієвих внутрішньофірмових стандартів аудиторської перевірки за об'єктами обліку. Важливою складовою зазначеної про-

блеми є недосконалість методичних засад аудиту витрат підприємств, що складає найбільшу питому вагу будь-якої перевірки різноманітних суб'єктів господарювання.

Як показує практика, аудиторські підприємства використовують власні розробки щодо порядку перевірки витрат підприємства і жодне з них не враховує досвід своїх колег і власні здобутки, бо їх не викладено в економічних джерелах у тому вигляді, що необхідний для виконання ефективних аудиторських процедур. Результатом цього є збільшення не лише термінів перевірки, а і зниження якості та результативності такого аудиту. Кожну перевірку нового замовника, аудиторі розпочинають з чистого аркушу, шляхом спроб і помилок.

У сучасних умовах діяльності суб'єктів господарювання підтвердження повноти та достовірності фінансової звітності з питань, що пов'язані з податковими витратами, а також відповідності її чинному законодавству України є основною метою аудиту податкових витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями питань аудиту діяльності, що пов'язана з податковими витратами займалися українські дослідники І. Двуреченська [1], К. Логвинова [2], Т. Меліхова [3], О.М. Тимченко [4], О. Редько [5] та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. У рамках дослідження не вирішеними питаннями, які підтверджують актуальність даного дослідження, є визначення специфічних особливостей фінансового аудиту податкових витрат, його завдань, методики та організації проведення.

Постановка завдання. Фінансовий аудит податкових витрат – незалежна аудиторська перевірка фінансового та податкового обліку, метою якого є визначення правильності нарахування витрат, а також відображення цих витрат у регламентованій звітності. Такий елемент як «податкові витрати» та їх відповідний аудит є питанням недостатньо розкритим, яке потребує подальшого дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі проведення фінансового аудиту податкових витрат перевіряється бухгалтерський і податковий облік за період не більше трьох років. Обсяг перевірки і період проведення аудиту затверджується замовником. За необхідності у договорі на проведення фінансового аудиту податкових витрат обумовлюється додатковий перелік об'єктів, по яких буде отримано думку аудитора.

Фінансовий аудит податкових витрат застосовується:

- для перевірки правильності ведення податкового та бухгалтерського обліку на підприємстві;
- при зміні головного бухгалтера, фінансового директора або директора компанії;
- перед перевіркою податкових органів;
- для перевірки податкової звітності перед здачею в податкову інспекцію;
- інше.

При здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємства на проведення фінансового аудиту податкових витрат спонукають такі причини, що зображені на рисунку 1.

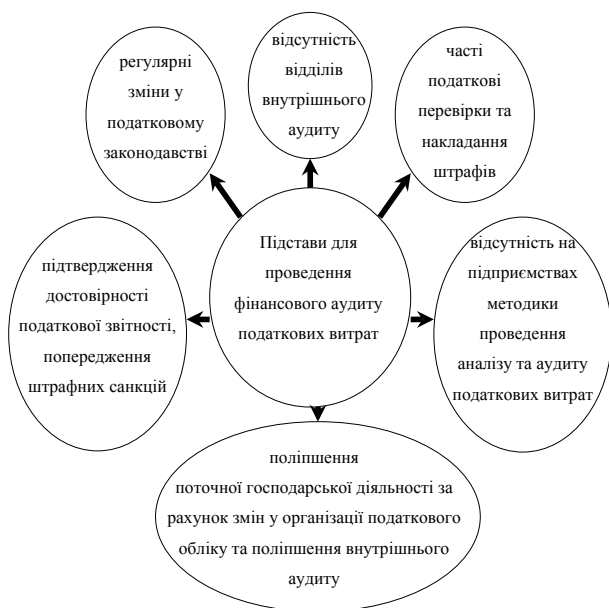


Рис. 1. Підстави для проведення фінансового аудиту податкових витрат

Слід також урахувувати, що складність фінансового аудиту податкових витрат викликана саме специфікою даних витрат.

Виходячи з сутності податкових витрат, відповідний фінансовий аудит можна класифікувати таким чином:

1. Фінансовий аудит витрат на визначення податкових зобов'язань:

- аудит витрат на роботу системи бухгалтерського обліку;
- аудит витрат на отримання інформації від третіх осіб;
- аудит витрат на уточнення інформації.

2. Фінансовий аудит витрат на податкове адміністрування:

- аудит витрат на оптимізацію податкових платежів;
- аудит витрат на підготовку фінансової звітності:

- аудит витрат на складання звітності;
- аудит витрат на уточнення звітності;
- аудит витрат на створення нової звітності.
- аудит витрат на подання звітності;
- аудит витрат на податкове узгодження зобов'язань.

3. Фінансовий аудит витрат на обслуговування податкових зобов'язань:

- аудит витрат на оплату зобов'язань;
- аудит витрат на сплату санкцій;
- аудит витрат, пов'язаних з неефективністю податкового менеджменту.

Враховуючи складну систему податкових витрат, недосконалість податкового законодавства, значний податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення однієї і тієї ж операції в бухгалтерському і податковому обліку, що залежить від розбіжностей у законодавстві, тощо, ризик підприємства збільшується. А з урахуванням великих штрафів, які накладаються на підприємства, та пені, що стягуються за прострочення платежів, збільшується аудиторський ризик.

Джерелами виникнення податкових ризиків виступають різні фактори. Спираючись на міжнародний досвід, за результатами анкетування відношення частки різних факторів, що впливають на виникнення податкових ризиків розподілено наступним чином:

- людський чинник становить 42%;
- відсутність збігу декларованих дій власників з фактичними – 21%;
- стратегічні помилки при плануванні бізнесу – 17%;
- нечіткість і висока динаміка законодавства і судової практики – 14%;
- протиправні дії або бездіяльність представників державних контролюючих органів – 6% (рис. 2).

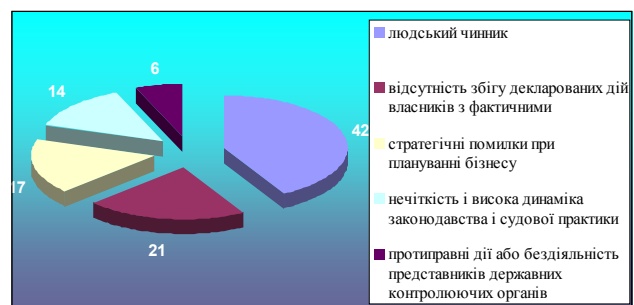


Рис. 2. Відношення частки різних факторів, що впливають на виникнення податкових ризиків

Тому фінансовий аудит розрахунків податкових витрат є одним із найтрудомісткіших, найскладніших і найвідповідальніших ділянок в аудиторській практиці.

Для фінансового аудиту податкових витрат велика увага приділяється саме інформаційній

базі. Для успішного виконання першого етапу фінансового аудиту податкових витрат аудитор має отримати та дослідити таке:

- інформацію про специфіку діяльності суб'єкта господарювання;
- нормативно-правові акти, норми яких мають безпосереднє відношення до податкових витрат;
- установчі, розпорядчі документи органу управління;
- фінансову, податкову і статистичну звітність;
- матеріали попередніх аудиторських перевірок.

При здійсненні перевірки аудитор необхідно дослідити відповідність податкової та фінансової звітності нормативним і методологічним вимогам до її складання. Виходячи з цього, перед аудитором з метою перевірки податкових витрат стоять завдання, що зображені на рисунку 3.

Особливостями даних завдань фінансового аудиту податкових витрат є:

1. При виконанні перевірки реальності існування податкових витрат аудитор має перевірити достовірність понесення таких витрат, які мають відображатися у Балансі підприємства (Звіт про фінансовий стан) та Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

2. Підтвердження повноти відображення операцій з податкових витрат в бухгалтерському обліку, податковій та фінансовій звітності. На даному етапі аудитор має підтвердити, що всі господарські операції, пов'язані з податковими витратами, відображені у бухгалтерському та податковому обліку і, що найважливіше, враховані усі відмінності та особливості такого відображення. Тобто важливо врахувати вимоги до визначення порядку та дати визнання податкових витрат.

3. Віднесення податкових витрат до складу витрат підприємства. З метою перевірки правильності віднесення витрат аудитор необхідно перевірити правильність визнання даного типу витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

4. Завдання перевірки правильності оцінювання зобов'язань за податками і зборами відповідно до вимог податкового законодавства є найбільш трудомістким і головним завданням. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [6], поточна заборгованість, до якої належать податки і збори, оцінюється за сумою погашення. Існує низка особливостей податкового обліку, яким потрібно приділити особливу увагу, наприклад відображення тимчасових податкових різниць. Ця категорія відображає суми, що мають вираховані або нараховані суми до поточної заборгованості, хоча факт їх виникнення відноситься до минулих періодів.

5. Визнання податкових витрат у відповідних звітних періодах. На даному етапі аудитор



Рис. 3. Завдання з фінансового аудиту податкових витрат

приділяє увагу порядку, а особливо даті здійснення господарських операцій, що є підставою для виникнення податкових витрат, а також відображення заборгованості у податковій та фінансовій звітності у відповідних звітних періодах.

6. Перевірка розрахунку суми податків і зборів. При виконанні даного завдання аудитор перевіряє правомірність застосування відповідних ставок податків та зборів, а також здійснюється арифметична перевірка розрахунку сум обов'язкових платежів до бюджету.

7. Перевірка розрахунку суми податкових витрат. При виконанні даного завдання аудитор перевіряє суми податкових витрат, методи їх розподілу та нарахування, безпосередньо здійснюється арифметична перевірка.

Будь-який вид аудиту може бути вдосконалений із-за використання автоматизованих програм. За даними рейтингу автоматизованих програм, які використовуються в обліку фізичними та юридичними особами, який представлено на рисунку 4, лівова частка припадає на 1С. Популярність даної програми не виключає помилки, які виникають у процесі її використання.

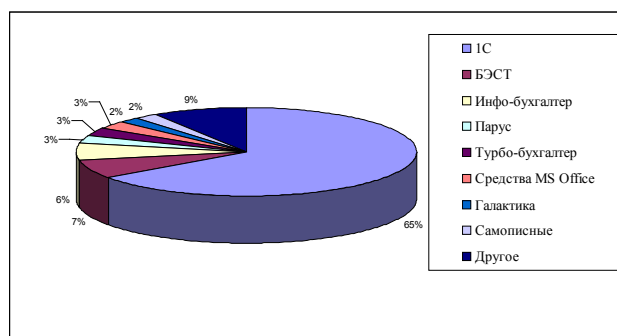


Рис. 4. Рейтинг автоматизованих програм бухгалтерського обліку

Без процесу нарахування заробітної плати не обходяться жодне діюче підприємство. Щомісячно за результатами розрахунків заробітної плати працівників здійснюються відповідні утримання і нарахування, зокрема ЄСВ та ПДФО. Виходячи зі статистичних даних, найчастіше для обліку застосовуються програмний продукт – 1С. Специфічною особливістю даної програми є те, що вона складається з різних платформ, виходячи з потреб користувача.

Таким чином, для нарахування заробітної плати одночасно будуть задіяні дві платформи: 1С: Підприємство та 1С: Зарплата і управління персоналом. Виходячи з даних таблиця обліку робочого часу та інших документів, що вливаються на особливості нарахування заробітної плати, в 1С: Зарплата і управління персоналом здійснюється розрахунок заробітної плати, суми утримань та нарахувань.

Для поєднання бази даних між платформами 1С: Підприємство та 1С: Зарплата і управління персоналом використовуються функції експорту та імпорту. Недосконалість даного процесу, що проявляється в неякісному експорті-імпорті, у результаті якого база даних, що потрапляє до 1С: Підприємство, містить відхилення порівняно з початковою базою даних в 1С: Зарплата і управління персоналом.

У процесі, через відхилення в роботі платформ 1С, підприємство несе податкові витрати, які виникають в результаті недонарахувань сум по виплатам заробітної плати.

З метою підвищення якості аудиту податкових витрат, нами розроблено форму «Розрахунок ПДФО» з використанням програми для роботи з електронними таблицями «Microsoft Excel», яка представлена та на рисунку 5.

Застосування даного розрахунку в процесі аудиту податкових витрат дозволить знизити аудиторський ризик невиявлення щодо сум нарахованого ПДФО.

Представлена електронна таблиця складається з двох основних частин:

1. Дані за результатами бухгалтерського обліку.
2. Дані, що отримані розрахунковим шляхом з метою здійснення перевірки.

Перша група інформаційних даних, яка в електронній таблиці позначена «(1)», заповнюється аудитором самостійно на підставі даних розрахунково-платіжної відомості.

Суми утримань за відповідними ставками ЄСВ, що передбачені чинним законодавством і позначені в електронній таблиці «(2)», за підсумками відомості утримань та нарахувань, заповнюються аудитором відповідно.

Для підтвердження сум і законності застосування податкової соціальної пільги аудитор має

Рис. 5. Фрагмент робочого вікна програми «Microsoft Excel» під час роботи з електронною таблицею «Розрахунок ПДФО»

здійснити перевірку первинних документів, які підтверджують дане право.

РН «Дохід фізичної особи» – це дані, які містять інформацію про працівників дохід яких не підлягає утриманню частини ПДФО або ж про працівників дохід яких, відповідно до чинного законодавства, підлягає податку за ставками 15 % та 17%. Перевірка наявності таких видів доходу працівників потребує від аудитора підвищеної уваги, що може вплинути на ризик невиявлення.

За результатами отриманих розрахунків аудитор порівнює отримані результати з результатами бухгалтерського обліку та робить відповідні висновки.

Висновки. Стаття розкриває специфічні особливості аудиту податкових витрат. Визначено організаційні аспекти об'єкту дослідження. За результатами проведеного дослідження розроблено шляхи вдосконалення методики й організації аудиту податкових витрат, що призведе до підвищення його якості.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Двуреченська І. Методологія і організація аудиту податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nebook.net/book_oblk-audit-podatkv-v-ukran-teorya-metodologiya-praktika_599_page_120/.
2. Логвинова К.Ю. Податковий аудит нарахування та сплати нарахування та сплати ПДВ / Логвинова К.Ю. // Управління розвитком. – 2011. – № 19. – С. 74-76.
3. Меліхова Т. Концептуальний підхід щодо розвитку сучасної теорії аудиту податків / Меліхова Т. // Інституціональний вектор економічного розвитку. Вип. 2. – 2011. – С. 12-18.
4. Тимченко О.М. Податкове навантаження на юридичних осіб в Україні в контексті реалізації податкової реформи / Тимченко О.М. // Матеріали (тези) 4 наук.-практ. конференції «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів». – Ірпінь, 2012. – С. 399-401.
5. Редько О. Концепція моделі регулювання аудиту в Україні / Редько О. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 42-48.
6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» / Мінфін України // Наказ, Положення, 31.01.2000 № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.