

УДК 657.446:657.6

Петренко Н.І.
*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку й аудиту
Відокремленого підрозділу
Національного університету біоресурсів і природокористування України
«Бережанський агротехнічний інститут»*

Левченко О.Ф.
*викладач економічних дисциплін, спеціаліст I категорії
Житомирського агротехнічного коледжу*

Магнушевська Т.М.
*викладач економічних дисциплін, спеціаліст I категорії
Житомирського агротехнічного коледжу*

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

ORGANIZATIONAL ASPECTS OF TAX AUDIT

АНОТАЦІЯ

У статті представлено результати дослідження особливостей організації податкового аудиту. Порівнюється організація аудиту річної фінансової звітності й податкового аудиту. Розроблено модель організації податкового аудиту, у якій виділено ключові елементи такої моделі та наведено їх характеристику. Розкрито джерела інформації для податкового аудиту, запропоновано підходи до оцінки системи внутрішнього контролю при податковому аудиті.

Ключові слова: аудит, податковий аудит, внутрішній контроль, податки, організація податкового аудиту.

АННОТАЦИЯ

В статье представлены результаты исследования особенностей организации налогового аудита. Сравняется организация аудита годовой финансовой отчетности и налогового аудита. Разработана модель организации налогового аудита, в которой выделены ключевые элементы такой модели и приведена их характеристика. Раскрыты источники информации для налогового аудита, предложены подходы к оценке системы внутреннего контроля при налоговом аудите.

Ключевые слова: аудит, налоговый аудит, внутренний контроль, налоги, организация налогового аудита.

ANNOTATION

The article discloses the research results of the peculiarities of the organization of tax audit. The author compares the organizational issues of financial statements audit and tax audit. The model of organization of tax audit with its elements and characteristics has been developed. The information sources of tax audit have been disclosed as well as the approaches to assessing the system of internal control, while carrying out tax audit have been suggested.

Keywords: audit, tax audit, internal audit, taxes, organization of tax audit.

Постановка проблеми. Податковий аудит є одним із найбільш затребуваних видів аудиторських послуг. Він складає незалежну перевірку систем бухгалтерського і податкового обліку підприємства на предмет точності формування оподаткованої бази по кожному з видів податків, а також обчислення та сплати податків і зборів за певний період часу; стану розрахунків із бюджетом; відповідності систем бухгалтерського і податкового обліку положеннями чинного законодавства.

Податковий аудит дозволяє об'єктивно оцінювати бухгалтерський облік підприємства,

виявляти правильність розрахунків і сплати податків за звітний період і стан розрахунків із бюджетом. Результатом податкового аудиту є оцінка податкових ризиків підприємства і зведення їх до мінімуму. Підсумками податкового аудиту є професійні рекомендації щодо виправлення виявлених помилок.

Для якісного проведення податкового аудиту дуже важливо забезпечити цей процес методологічно. Перед початком перевірки аудитор слід вирішити, яким чином його організувати, вибрати, якою буде сама методика перевірки, врахувати інші важливі нюанси. Виникає необхідність визначення логічного ланцюжка надання послуги, а також базових положень, на які слід під час перевірки спиратися для досягнення поставленої мети і намічених результатів, а також забезпечення належної якості перевірки. Таке завдання може бути забезпечене шляхом розроблення підходів до організації податкового аудиту та моделювання цього процесу з виділенням основних елементів такої системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поняття «податковий аудит» з'явилося порівняно нещодавно. Проблеми податкового аудиту розглядають такі вітчизняні дослідники: О. Артюх [1], Т. Бузова [2], Б. Костюк [3], О. Малишкін [4], Г. Машталяр [5], Т. Меліхова [6], А. Микитюк [7], К. Проскура [8], Д. Свідерський [9], В. Туржанський [10], Н. Чіковані [11]. Досі не вирішено остаточно те, як саме потрібно організувати податковий аудит, унаслідок чого в аудиторських фірмах прослідковуються різні підходи не лише до планування аудиту, а щодо його проведення.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те, що поняття «організація податкового аудиту», «основні етапи проведення податкового аудиту» не розкриті у вітчизняному законодавстві, дослідники досить часто їх вживають у своїх наукових роботах, безпосередньо присвячених цій проблемі.

Мета статті полягає в узагальненні результатів дослідження особливостей організації податкового аудиту, порівнянні організації аудиту річної фінансової звітності й податкового аудиту, виділенні специфічних принципів і етапів податкового аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податковий аудит дозволяє уникнути податкових ризиків і відповідальності, внаслідок чого підприємство-замовник податкового аудиту може заздалегідь попередити небажані фінансові наслідки перевірок податкових інспекторів. Поділяємо точку зору Б. Костюка щодо того, що «податковий аудит – це комплекс послуг, що надаються аудиторськими організаціями й індивідуальними аудиторами суб'єктам господарювання, вирахування і сплата податків, складання податкової звітності, податкове консультування, постановка, відновлення та ведення податкового обліку» [3, с. 124–125]. Метою податкового аудиту є визначення правильності нарахування та сплати податків до бюджету, а також відображення цих податків у регламентованій податковій звітності [8, с. 46].

На організацію податкового аудиту впливає вид аудиту. Податковий аудит можна класифікувати як комплексний податковий аудит і тематичний податковий аудит. Комплексний податковий аудит – це перевірка правильності складання декларацій і розрахунків за всіма податками, що сплачуються організацією за рік. Тематичний податковий аудит – це перевірка правильності складання декларацій і розрахунків за окремими видами податків, які сплачуються організацією за певний період.

На практиці існує також певний структурний податковий аудит, сенс якого полягає в перевірці правильності складання декларацій і розрахунків за окремими видами податків, що сплачуються юридичною особою за місцем розташування його відокремлених підрозділів. Цей вид аудиту особливо актуальний і популярний для великих підприємств, що мають розгалужену мережу відокремлених підрозділів.

Перед виконанням податкового аудиту аудиторські фірми повинні організувати податковий аудит так, щоб він відповідав усім вимогам вітчизняного законодавства і забезпечував надійну впевненість у достовірності підтвердженої інформації з податкового аудиту. Об'єктом податкового аудиту є порядок визначення податкових баз, ставок і строків перерахування податків бюджету.

Метою податкового аудиту є визначення правильності обчислення та своєчасності сплати податків до бюджету, а також надання керівництву необхідної інформації для подальшої оптимізації оподаткування підприємства.

Під час податкового аудиту аудиторська фірма повинна розподіляти обов'язки між спеціалістами з перевірки окремих податків. У процесі податкового аудиту виділяють такі об'єкти:

- оцінку систем бухгалтерського і податкового обліку за кожним податком;
- оцінку системи внутрішнього контролю за кожним податком;
- визначення аудиторського ризику невиявлення помилок;
- визначення обсягу аудиторської вибірки з метою доведення рівня аудиторського ризику до прийняттого, застосовуваного конкретною аудиторською фірмою;
- розрахунок рівня суттєвості для конкретного податку або прийняття загального рівня суттєвості за загальним планом аудиту;
- відбір інформаційних джерел для аудиту податку;
- виконання аналітичних процедур;
- оцінку результатів аудиторської вибірки;
- оцінку надійності аудиторських доказів;
- формування думки аудитора про ступінь достовірності податкової та фінансової звітностей;
- підготовку детального звіту для керівництва підприємства-замовника.

Зазначимо, що організація аудиторської перевірки в обов'язковому і податковому аудиті має свої відмінності, зокрема такі: обов'язковий аудит проводиться щорічно для підприємств, передбачених законодавством, тоді як податковий аудит може проводитися не тільки на підприємствах, де є обов'язковий аудит, а на підприємствах, у яких необхідно оцінити і мінімізувати податкові ризики.

Спеціальне аудиторське завдання з проведення податкового аудиту оформляється договором відповідно до вимог законодавства.

У договорі на виконання завдання з проведення податкового аудиту слід чітко позначити питання, за якими має бути висловлено думку аудиторської фірми. При цьому питання повинні бути сформульовані таким чином, щоб відповідь на них не міг мати двоякого тлумачення.

Податковий аудит вирішує такі завдання:

- визначення правильності обчислення суми податків, що підлягають сплаті;
- попередження можливих претензій і штрафних санкцій, пов'язаних із порушенням податкового законодавства;
- надання керівництву клієнта необхідної інформації для подальшої оптимізації оподаткування підприємства-клієнта;
- оптимізація та планування оподаткування;
- діагностика проблем оподаткування під час здійснення фінансово-господарської діяльності;
- аналіз методики обчислення податкових платежів і використання податкових пільг;
- перевірка правильності складання декларацій і розрахунків клієнта за всіма або окремими видами податків, що сплачуються.

Виділимо чотири основні етапи податкового аудиту:

- попередній;
- планування;

Таблиця 1

Загальна технологія податкового аудиту

Етап податкового аудиту	Процедури аудиту
Попередній	Отримання попередньої інформації про клієнта (структуру управління, систему бухгалтерського обліку, наявність і функціонування внутрішнього контролю); укладання договору
Планування	Оцінка ризику, визначення рівня суттєвості, організація податкового аудиту
Проведення	Детальна перевірка, аналітичні процедури, поглиблені аналітичні процедури, оцінка фактичної суттєвості
Завершення	Формування аудиторського звіту

– проведення аудиторських процедур по суті і збір аудиторських доказів;
– завершення (таблиця 1).

Під час планування податкового аудиту аудитор проводить попередню оцінку існуючої системи оподаткування економічного суб'єкта-замовника. При цьому проводиться загальний аналіз і розгляд елементів системи оподаткування підприємства-замовника; визначаються основні фактори, що впливають на податкові показники. Перевіряється також методика обчислення податкових платежів, системи господарських взаємовідносин. Оцінюється документообіг та вивчаються функції й повноваження служб, відповідальних за обчислення та сплату податків. Проводиться попередній розрахунок податкових показників економічного суб'єкта.

Із метою подальшого планування набору необхідних аудиторських процедур аудитор оцінює систему внутрішнього контролю системи оподаткування клієнта. Оскільки підприємства можуть здійснювати одночасно кілька видів діяльності, що використовують різні податкові режими, аудитор звертає увагу на систему оподаткування підприємства замовника

Ураховуючи вимоги МСА 315 [12] та оцінюючи особливості діяльності підприємства, систему внутрішнього контролю, систему бухгалтерського та податкового обліку клієнта, розрахований рівень суттєвості і рівень аудиторського ризику, аудитором формується загальна стратегія податкового аудиту і складається план податкового аудиту.

Аналізується облікова політика, оцінка ризиків, визначається рівень суттєвості і складається програма аудиту. Аудитор повинен оцінити вплив на прибуток наявних розбіжностей у методиці ведення бухгалтерського та податкового обліку. Після аналізу облікової політики, визначаються галузі діяльності організації, ймовірність помилок у яких є високою. Вони, як правило, підлягають суцільній перевірці, наприклад, операції з різними методами обліку, визначеними бухгалтерським і податковим законодавством або обліковою політикою.

Інформаційна база під час проведення податкових перевірок із ПДВ включає два складники: нормативну базу та документальні джерела інформації.

Повна і комплексна інформаційна база дає можливість провести всебічний податковий аудит. До основних документальних джерел ін-

формації для перевірки розрахунків за податками належать:

- положення про облікову політику;
- первинно-облікова документація;
- аналітичні реєстри податкового обліку;
- синтетичні реєстри податкового обліку;
- податкові декларації та форми бухгалтерської звітності.

На завершення необхідно узагальнити й оцінити результати перевірки. На цьому етапі здійснюється аналіз виконання програми аудиту, класифікація виявлених помилок і порушень, узагальнення та оформлення результатів перевірки. Завершальним етапом є документальне оформлення результатів перевірки розділу податку на прибуток і зобов'язань перед бюджетом, які відображаються в аудиторському висновку.

Висновки. Розроблена модель організації, розкриті джерела інформації для податкового аудиту, запропоновані підходи до оцінки системи внутрішнього контролю при податковому аудиті сприятиме ефективному проведенню податкового аудиту, а наведена характеристика кожного елементу такої моделі допоможе практикуючому аудитору в організації податкового аудиту.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Артюх О. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Економіка і менеджмент». 2015. Вип. 12. С. 235–238. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55.
2. Бурова Т., Волковицька О. Організація обліку й аудиту основних податкових платежів в Україні. Інвестиції: практика та досвід. 2014. № 13. С. 18–21. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2014_13_6.
3. Костюк Б. Організація податкового аудиту на підприємстві. Економіка і регіон. 2015. № 1. С. 124–129. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22.
4. Малишкін О. Методологічні аспекти сучасного аудиту податків. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 1. С. 46–54. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_1_6.
5. Машталяр Г., Кучерява Д. Організація аудиту розрахунків з податку на додану вартість. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2013. Вип. 3. С. 308–311. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2013_3_56.
6. Меліхова Т. Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту податків на підприємствах. Економіка та держа-

- ва. 2010. № 1. С. 52–56. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2010_1_14.
7. Микитюк А. Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2010. 21 с.
8. Проскура К. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю. Незалежний аудитор. 2013. № 5. С. 43–48. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_5_9.
9. Свідерський Д. Організація аудиту звітності про податок на додану вартість. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 9. С. 39–47. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2012_9_7.
10. Туржанський В. Податковий та митний аудит зобов'язань за податками і зборами: проблеми уніфікації. Сталий розвиток економіки. 2013. № 4. С. 357–362. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_4_76.
11. Чіковані Н. Організація податкового аудиту на підприємстві. Управління розвитком. 2014. № 11. С. 30–32. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_11_14.
12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Частина 1. URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf.