

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)



Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



Переглянути у форматі pdf

І. Ю. Шмичкова

КОНЦЕПЦІЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ В УКРАЇНІ

№ 11, 2015 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 657 : 336.22

*І. Ю. Шмичкова,
викладач кафедри обліку, аудиту та інформаційних технологій,
Вінницький кооперативний інститут*

КОНЦЕПЦІЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ В УКРАЇНІ

*Inna Shmichkova,
lecturer of department of account, audit but information technologies
Vinnytsya co-operative institute*

THE CONCEPT OF IMPROVING AUDIT SYSTEM OF PROFIT TAXATION IN UKRAINE

У статті запропоновано концептуальну модель аудиту бази оподаткування, що покликана сприяти координації усіх елементів аудиторської роботи, а саме: визначення об'єкта, завдань, розробки плану (програми) перевірки, застосування ефективних прийомів збору та обробки необхідної інформації, її оцінки, вироблення рекомендацій для досягнення поставленої мети. Запропонована нами концептуальна модель аудиту бази оподаткування прибутку сприятиме вирішенню завдань, що стоять перед аудиторами залежно від замовників (суб'єктів), дозволить конкретизувати об'єкти, виділити етапи і обґрунтувати застосовувані аудиторські процедури, що дає можливість оптимізувати процес перевірки та розробити рекомендації економічному суб'єкту щодо усунення виявлених порушень. Для інформаційних потреб вдосконалення системи аудиту бази оподаткування прибутку в Україні передбачено розробку податкового паспорта підприємства.

The paper proposes a conceptual model for the audit of the tax base, which is intended to facilitate the coordination of all elements of the audit work, namely the definition of the object, tasks, development plan (program) check, use effective methods of collecting and processing the required information, its assessment, make recommendations for achievement. The proposed conceptual model audit income tax base will contribute to solving problems faced by auditors, depending on customers (actors), will specify the objects identified stages and audit procedures used to justify that enables to optimize the review process and develop recommendations economically sub 'of the object to eliminate violations. Information needs to improve audit system in the tax base income tax Ukraine provides for the development of the passport of the enterprise.

Ключові слова: *аудит, концептуальна модель аудиту бази оподаткування, податковий паспорт підприємства.*

Keywords: *audit, audit conceptual model of the tax base, tax passport of the company.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах розвитку корпоративного управління власністю зі збільшенням числа зацікавлених користувачів особливо загострюється вирішення проблем підвищення якості й ефективності вітчизняного аудиту й аудиторської діяльності в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань аудиту податків займалися українські дослідники М. Войнаренко, І. Двуреченська, К. Логвінова, Т. Мелехова, О. Петрик, О. Редько, Г. Пухальська, Л. Тарута, О. Шевчук та ін. Аспекти здійснення податкового аудиту з боку органів ДПС України висвітлювалися в працях М. Альбіної, Л. Білоцерківської, Л. Древалі та ін.

В таких умовах до **цілей статті** віднесемо розробку концептуальної моделі аудиту бази оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [3].

Практика аудиторських перевірок свідчить, що аудит оподаткування суб'єктів господарювання слід розглядати в трьох варіантах: 1) як складова аудиту фінансової звітності; 2) самостійна аудиторська перевірка за спеціальним аудиторським завданням (призначенням); 3) інші аудиторські послуги (консультування, супровід платника податку у складних ситуаціях).

Проте нині частина аудиторських фірм та незалежних аудиторів не проводить аудит оподаткування прибутку підприємств [1], а здійснює лише:

- податкове консультування з питань правильності ведення бухгалтерського і податкового обліку, оптимізації оподаткування, підготовки та подання податкової звітності, попереднього бухгалтерського аналізу господарських операцій, а також з питань оскарження рішень податкових органів;
- консалтинг з питань податкового законодавства, що виникають у процесі господарської діяльності підприємств сфери товарного обігу;
- юридичні послуги з оптимізації оподаткування підприємств сфери товарного обігу;
- аудит оподаткування як незалежну перевірку систем бухгалтерського і податкового обліку підприємств сфери товарного обігу на предмет відповідності вимогам чинного законодавства, правильності ведення податкових реєстрів, правильності ведення податкового обліку, правильності формування бази оподаткування по кожному виду податків, обчислення та сплати податків і зборів за певний період часу, стану розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами, а також на предмет можливості легального зменшення бази оподаткування тощо.

Зазначимо, що запровадження концепції вдосконалення системи аудиту оподаткування прибутку в Україні може відбутися лише за умови виконання таких умов:

- по-перше, повинна бути чітко визначена роль недержавних аудиторів у системі податкового контролю шляхом закріплення результатів податкового аудиту на державному рівні та встановлення порядку реагування суб'єктів, що перевіряються, на результати недержавного податкового аудиту;
- по-друге, необхідно посилити відповідальність аудиторських організацій за недостовірні аудиторські висновки шляхом закріплення на законодавчому рівні штрафних санкцій і встановлення солідарної або субсидарної відповідальності за результати неякісно проведеного податкового аудиту;
- третьою необхідною умовою є виправлення обов'язкового страхування відповідальності аудиторів;
- а четвертою – розробка механізму контролю якості послуг аудиторів саморегульованими професійними аудиторськими організаціями [7, с. 28].

В теоретичному дослідженні важливим питанням є класифікація об'єкта дослідження. Слід погодитися з Т. Мелеховою, яка правомірно розділяє види робіт аудиторів на аудит податків та податковий аудит [2, с. 53]. Водночас за видами перевірок аудит доцільно класифікувати на ті його складові, які представляють конкретний об'єкт перевірок – вид податку (збору) відповідно до норм ПКУ. Зокрема, аудит ПДВ, аудит податку на прибуток тощо, а щодо суб'єкта перевірки – зовнішній аудит та внутрішній аудит.

Об'єктом перевірки бази оподаткування прибутку підприємств вважаємо фінансову та податкову звітність, податкові реєстри, облікову політику, правостановлюючі документи, акти податкових перевірок, зокрема, для підприємств торгівлі це будуть:

1. Облікова політика підприємства торгівлі в частині, що стосується визначення фінансового результату.
2. Господарські операції та факти/події, що призвели до відбиття доходів/валових доходів, відповідно у фінансовому та податковому обліку.
3. Господарські операції та факти/події, що призвели до відбиття витрат/валових витрат, відповідно у фінансовому та податковому обліку.
4. Система документообігу, що фіксує відбиття доходів і витрат в фінансовому, управлінському та податковому обліку.
5. Система внутрішнього контролю підприємства торгівлі, що перевіряє формування і розподіл прибутку.
6. Звітність, в якій відображається прибуток підприємства торгівлі

Важливо визначити мету, предмет та завдання аудиту податків. У літературі по-різному трактується мета такого аудиту. Більшість українських авторів розглядають такий аудит як частину аудиту розрахунків (зобов'язань та дебіторської заборгованості) підприємства – платника податків в контексті аудиту фінансової звітності. Наприклад, Проскура К.П. [4, с. 9] до мети аудиту податків відносить підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків. Дослідники Л.Ревуцька Л.Славутина, Г.Пухальська [6, 8, 5] в якості мети аудиту зобов'язань та дебіторської заборгованості наводять: установлення достовірності первинних даних щодо їх формування, повноти і своєчасності відображення у зведених документах та облікових реєстрах, достовірності відображення у звітності підприємства. Зазначене цілком кореспондує із більш вузьким спектром питань щодо перевірки кредиторської або дебіторської заборгованості в цілому.

Аналогічний підхід характерний і для визначення предмету аудиту податків. Згадані та інші автори визначають його як господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства з бюджетом, а також як відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами. Дослідження вказують, що предмет доцільно розглядати не на макрорівні оподаткування в цілому, а на рівні конкретного податку. У такому разі предметом будуть різні процеси господарської діяльності, які притаманні окремим податкам з точки зору їх податкової бази. Так, для податку на прибуток – операції та події, що впливають на формування сум оподатковуваних доходів та витрат.

Завдання з аудиту податків слід розглядати з двох позицій – в цілому як процес, та завдань конкретної аудиторської перевірки. З позицій останньої основними завданнями доцільно встановити комплекс питань перевірки як податкового, так і фінансового обліку податків. Такий комплексний підхід сприяє зменшенню ризику вибірки та ризику помилок. Завдання аудитора – встановлення за всіма видами податків достовірності обчислення суми платежів, своєчасності перерахувань податків, з'ясування причин недостовірності розрахунків зобов'язань та фіксування прострочення платежів. Мета такої аудиторської перевірки – допомогти підприємству уникнути фінансових та адміністративних санкцій (штрафів), що накладаються податковою службою через порушення порядку нарахування і несвоєчасність сплати у бюджет.

Крім суто аудиту податків, пов'язаного з перевіркою документів, бухгалтерських та податкових реєстрів, декларацій, на ринку послуг популярними на сьогодні є такі види послуг як абонентське обслуговування, разова аудиторська перевірка за спеціальним призначенням, підтримка платника податку у судових спорах з органом ДПС. Зростання попиту пов'язано із постійним пошуком з боку платників податків варіантів зниження податного навантаження. З іншого, боку, постійно змінюється податкове законодавство країни, що спричиняє труднощі для платників і залучення досвідчених фахівців для розв'язання виниклих проблем.

На нашу думку, залежно від суб'єкта проведення перевірки бази оподаткування прибутку підприємств можна виділити наступні завдання: оптимізація оподаткування, вчасне виправлення помилок, уникнення санкцій, удосконалення податкового обліку та звітності; контроль виконання податкових зобов'язань, формування податкової дисципліни, усунення прогалин законодавства; оцінка податкової історії, ефективності податкового обліку та звітності, виявлення потенційних податкових ризиків.

Визначення об'єкта, завдань, розробки плану (програми) перевірки, застосування ефективних прийомів збору та обробки необхідної інформації, її оцінки, вироблення рекомендацій для досягнення поставленої мети не можливо без координації усіх зазначених елементів аудиторської роботи. Таку координацію найкраще провести у формі концептуальної моделі аудиту бази оподаткування.

Запропонована нами на рис. 1 концептуальна модель аудиту бази оподаткування прибутку сприятиме вирішенню завдань, що стоять перед аудиторами залежно від замовників (суб'єктів), дозволить конкретизувати об'єкти, виділити етапи і обґрунтувати застосовувані аудиторські процедури, що дає можливість оптимізувати процес перевірки та розробити рекомендації економічному суб'єкту щодо усунення виявлених порушень.

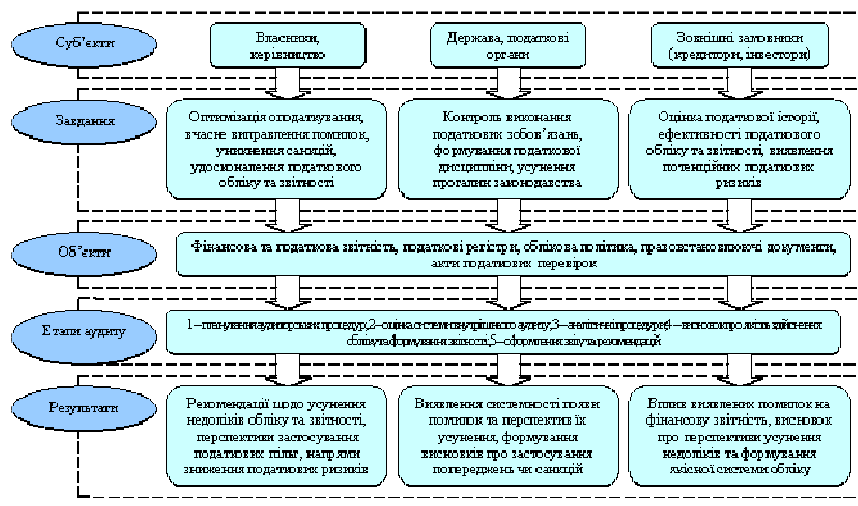


Рис. 1. Концептуальна модель аудиту бази оподаткування прибутку

Важливим аспектом удосконалення аудиту є створення внутрішніх стандартів аудиту оподаткування. Аудиторська діяльність будується на чітких правилах перевірок та оформлення їх результатів. Не виключення в цьому сенсі є і аудит податків. Проте, на відміну від аудиту фінансової звітності при проведенні аудит податкових декларацій неможливо створити універсальну методику у зв'язку з тим, що кожен платник податків в будь-якій країні має свої особливості у формах декларацій з різних податків, в розрахунках та сплаті податкових зобов'язань. І це не зважаючи на єдність податкової системи країни в цілому. Виходячи з багатоваріантності та законодавчих нюансів податкової інформації кожна аудиторська фірма розробляє свої напрацьовані прийоми і методики проведення аудиту податків для окремих груп клієнтів чи навіть для окремого клієнта. Додаткову специфіку вносить також галузева приналежність клієнта.

Для інформаційних потреб вдосконалення системи аудиту бази оподаткування прибутку в Україні доцільно передбачити розробку так званого податкового паспорта підприємства. Так, поєднання у податковому паспорті важливих економічних показників та оцінка динаміки їх зміни сприятимуть розробці об'єктивних висновків щодо причини зниження та резервів нарощування складових, які формують податкову базу за податком на прибуток підприємств сфери товарного обігу. Наприклад, на основі використання інформації про доходи та витрати суб'єкта господарювання можна розрахувати фактичну суму прибутку до оподаткування, спрогнозувати його величину на наступні періоди. Подібним чином встановлюється прогнозована величина податкової бази за іншими видами податків та зборів, на основі чого та з урахуванням ставки податку (збору) визначається загальний обсяг податкових платежів.

Об'єктивна оцінка податкової ситуації та управління податковими платежами передбачають необхідність використання значного масиву інформації про фінансово-господарську діяльність підприємств сфери товарного обігу. При цьому потрібно зібрати бухгалтерську та податкову звітність платника податків, передусім, дані щодо нарахованих і сплачених податкових платежів, відомості про наявні факти нарахованих та сплачених пені і штрафних санкцій, відомості про проведені камеральні та виїзні перевірки тощо.

Інформація у податковому паспорті підприємств сфери товарного обігу повинна бути зведеною у відповідні розділи, з метою можливості отримання повного уявлення про структуру підприємства, основні соціально-економічні показники його діяльності та показники, які використовуються для розрахунку податкової бази і податкового навантаження, динаміку справляння податкових платежів (зборів), обсяги заборгованості перед бюджетом. Крім того, доцільно внести до переліку даних, які характеризують фінансово-господарську діяльність, показники, які найкраще характеризують сферу діяльності підприємства, в т. ч. сферу товарного обігу.

Розробка індивідуального податкового паспорта підприємств сфери товарного обігу сприятиме підвищенню якості та ефективності економічного і податкового планування, а отже й зниженню податкового навантаження на підприємство. З метою проведення моніторингу і прогнозу ефективності податкового планування з погляду внутрішнього податкового адміністрування, моніторингу й оцінки реального податкового потенціалу підприємства з позиції зовнішнього податкового адміністрування може бути запропонована уніфікована форма податкового паспорта підприємства.

В податковому паспорті підприємства повинна відобразитися інформація, яка характеризує економічні показники, податкову базу, обсяги нараховань за видами податків (зборів, платежів), заборгованість по сплаті податків та інші показники. При його розробці не слід обмежуватись лише даними податкової звітності, тому що при цьому не можна отримати повну та розгорнуту інформацію про стан податкового потенціалу підприємств сфери товарного обігу. Необхідно також враховувати показники фінансово-господарської діяльності підприємств, відображені у статистичній та фінансовій звітності [9].

Таким чином, у Розділі 1 податкового паспорта згруповано показники, сформовані під впливом зовнішніх факторів податкового планування підприємств сфери товарного обігу, а в Розділах 2-7 – показники, сформовані під впливом його внутрішніх факторів. Відомості, представлені в податковому паспорті, дозволять сформулювати позитивну податкову історію підприємств сфери товарного обігу, що, у поєднанні з застосуванням легітимних способів податкової оптимізації, позитивно відзначиться на інвестиційному потенціалі суб'єкта господарювання. У такий спосіб керівництво підприємств сфери товарного обігу одержить необхідну інформацію про стан підприємства у сфері оподаткування та розміри сукупних податкових витрат.

Висновки з даного дослідження. Отже, для інформаційних потреб податкового аудиту підприємств сфери товарного обігу податковий паспорт підприємства є документом, який містить комплексну характеристику податкового потенціалу та податкового навантаження. Впровадження у практику роботи підприємств податкових паспортів стане дієвим інструментом для об'єктивного визначення податкової бази за всіма видами податків і зборів, а також встановлення на цій основі реальних показників податкового потенціалу, забезпечить збалансованість загальнодержавних та особистих інтересів суб'єктів господарювання.

Список літератури

1. [Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2013 рік](http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>.
2. Меліхова Т. О. Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту податків на підприємствах / Т. О. Меліхова // Економіка та держава. – 2010. – № 1. – С. 52–56.
3. [Про аудиторську діяльність](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12) [Електронний ресурс] : Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
4. Проскура К.П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю / К.П. Проскура // Науково-практичне видання «Незалежний аудитор». – №5 (III). – 2013. – С. 43-48.
5. Пухальська Г. В. Податковий аудит в Україні : суть, принципи, функціональні засади та організації / Г. В. Пухальська // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 5. – С. 14–17.
6. Ревуцька Л. В. Аналіз ефективності практики реалізації податкового аудиту в Україні / Л. В. Ревуцький // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 4. – С. 104–107.
7. Риженко І.С. Податковий аудит як засіб забезпечення контрольних функцій держави у сфері оподаткування / І.С. Риженко // Економіка розвитку. – 2010. – № 1 (53). – С. 26-28.
8. Слаутіна Л. Підрозділи аудиту юридичних осіб – складова частина єдиного податкового механізму / Л. Слаутіна // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 39. – С. 20–21.
9. Храбров О.А. Податковий обов'язок - системоутворююча категорія податкового права : монографія / М.П. Кучерявенко та інші; за ред. М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2010. – 464 с.

References

1. The Audit Chamber of Ukraine (2014), Report "For the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2013", available at: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> (Accessed 2 November 2015).
2. Melihova, T.O. (2010), "Development of internal and external audit tax on business", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 52–56.
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine "On auditing", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (Accessed 2 November 2015).
4. Proskuda, K.P. (2013), "Organization and methodological support a tax audit as part of tax control", *Naukovo-praktuchne vudannya "Nezalezhnyy auditor"*, vol. 5 (III), pp. 43–48.
5. Puhalska, G.V. (2009), "Tax audit in Ukraine: the essence, principles, functional principles and organization", *Visnik Hmelnutzkogo natsionalnogo universitetu*, vol. 5, pp. 14–17.
6. Revutskej, L.V. (2009), "The analysis of efficiency practices of tax audit in Ukraine", *Visnik Hmelnutzkogo natsionalnogo universitetu*, vol. 4, pp. 104–107.
7. Ruzhenko, I.Ye (2010), "Tax audits as a means of controlling functions of the state in the field of taxation", *Ekonomika rozvytku*, vol. 1 (53), pp. 26–28.
8. Slautina, L. (2007), "Departments auditing entities - part of a single tax mechanism", *Visnik podatkovoї sluzhby*, vol. 39, pp. 20–21.
9. Hrabrov, O.A. (2010), *Podatkovuiy obov'язok – sustemoutvoryuyucha kategorija podatkovogo prava* [Fiscal responsibility - a system-category of tax law], *Pravo*, Kharkiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 03.11.2015 р.



ТОВ "ДКС Центр"