

ПЕТРЕНКО Н.І.
Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України
"Бережанський агротехнічний інститут"
ЛЕВЧЕНКО О.Ф.
ДМУХОВСЬКА О.М.
Житомирський агротехнічний коледж

ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

В статті розглянута методика податкового аудиту. Наведено фактори, які зумовлюють актуальність податкового аудиту. Встановлено, що податковий аудит розглядається як окремий напрямок аудиту і як супутня послуга аудиту. У зв'язку з цим розкрито особливості податкового аудиту у складі аудиту фінансової звітності та як окремої послуги. Проведено порівняльний аналіз методичних підходів, що використовуються під час аудиту податкової звітності, і в процесі перевірки податків під час аудиту бухгалтерської звітності. На методологію податкового аудиту накладають відбиток об'єкти, на які спрямовані аудиторські процедури та особливості інформаційної бази. На відміну від аудиту фінансової звітності, під час податкового аудиту не використовується такий вид аудиторських процедур, як тести засобів контролю. Тому аудиторські процедури податкового аудиту можна звести до процедур перевірки по суті. Встановлено, що крім традиційних процедур по суті, аудит звітності, складеної за правилами податкового обліку, передбачає проведення специфічних аудиторських процедур: перевірка дотримання податкової політики; зіставлення даних бухгалтерської та податкової звітності; зіставлення даних фінансового обліку і податкового обліку, характеристики яких наведено у статті. У статті авторами розглянуті мета і завдання методики податкового аудиту, виділені розділи методики податкового аудиту, запропоновано основні напрямки перевірок податків і зборів та охарактеризовано методи податкового аудиту. Запропоновано розмежовувати поняття податковий аудит і супутні податковому аудиту послуги в області податкового консультування. На відміну від аудиту фінансової звітності в результаті проведення податкового аудиту аудитором формується аудиторський висновок про звітність, складену за спеціальними правилами. Розкрито інформацію, що повинна міститися в аудиторському висновку спеціального призначення.

Ключові слова: методика, аудит, податковий аудит, податки, аудиторська процедура, податкова звітність.

PETRENKO N.
Separated subdivision of NULESU «Berezhany Agrotechnical Institute»
LEVCHENKO O.
DMUKHOVS'KA O.
Zhytomyr Agrotechnical College

CHARACTERISTICS OF AUDITING PROCEDURES FOR TAX AUDIT

The article discloses the methods of tax audit. It also presents the factors that determine the relevance of tax audit. It has been stated that tax audit is considered to be a separate branch of audit as well as an accompanying audit service. In this connection, the article reveals the peculiarities of tax audit as a part of the audit of financial statements, and as a separate service. The article presents a comparative analysis of methodical approaches which is used in the audit of tax reporting and in the process of checking taxes while audit of accounting reporting. The methodology of tax audit is influenced by the objects, which are the focus of audit procedures and the peculiarities of the information base. Unlike the audit of financial statements, such kind of audit procedures as control tests isn't applied while carrying out tax audit. Therefore, the audit procedures of the tax audit can be reduced to substantive procedures. It has been established that, in addition to traditional substantive procedures, the audit of statements complied in accordance with the rules of tax accounting requires specific audit procedures, i.e. verification of compliance with tax policy, comparison of accounting and tax reporting data, comparison of data in financial and tax statements, the characteristics of which are given in the article. In the article the author considers the purpose and tasks of the methods of tax audit, outlines the sections of the methods of tax audit, suggests the main directions of inspections of taxes and fees as well as determines the methods of tax audit. It is proposed to distinguish between the concepts of tax audit and accompanying tax audit services in the field of tax counselling. Unlike the audit of financial statements after carrying out tax audit an auditor issues a report on the statements complied according to special rules. Information that must be included in the auditor's opinion of a special purpose has been disclosed in the article.

Keywords: methods, audit, tax audit, taxes, audit procedure, tax statement.

Постановка проблеми. Серед проблем методології в сфері аудиторських послуг недостатньо опрацьованими залишаються питання застосування методів і процедур в процесі податкового аудиту. У нормативній базі такі аспекти не розглядаються за винятком схематичного виділення етапів податкового аудиту (етап попередньої оцінки існуючої системи оподаткування та етап підтвердження правильності обчислення і сплати податків і зборів до бюджету і позабюджетні фонди).

В умовах змінного законодавства надзвичайно важливою для будь-якого підприємства є розробка оптимальної стратегії в області оподаткування, ефективна організація податкового обліку. Ці завдання можна вирішити, використовуючи результати податкового аудиту, в процесі якого проводяться аудиторські процедури.

На необхідність в податковому аудиті вплинуло закріплення на законодавчому рівні ведення податкового обліку з метою визначення бази оподаткування прибутку. Зазначені фактори збільшують

гостру потребу зацікавлених користувачів в отриманні об'єктивної інформації щодо достовірності податкової звітності, існування і величини податкових ризиків підприємств.

Популярність даної послуги на ринку обумовлена наступними факторами:

- найскладнішою системою оподаткування;
- постійно мінливих податковим законодавством;
- наявністю великої кількості спірних судових справ з податкових питань;
- недостатньою компетентністю керівників і співробітників бухгалтерських служб;
- прагненням підприємства отримати високоякісні аудиторські консультації з питань планування оподаткування з метою полегшення податкового навантаження.

Аналіз останніх джерел. Стабільне фінансове становище будь-якого підприємства багато в чому визначається величиною його податкових зобов'язань та суттєвістю його податкових ризиків, що обумовлює зростання ролі податкового аудиту. Саме на податковий аудит зацікавленими користувачами покладається завдання отримання повної, достовірної та об'єктивної інформації про правильність розрахунку податкових зобов'язань відповідно до норм податкового законодавства, від чого, в свою чергу, нерідко залежить функціонування і розвиток підприємства. У різні періоди під різними кутами зору проблеми функціонування податкового аудиту та аудиту фінансової звітності в Україні розглядали відомі вітчизняні науковці, такі як О.В. Артюх [1], Е.В. Кондукова, А.В. Лісовий [2], О. Малишкін [3], Т.О. Меліхова [4], А.А. Микитюк [5], В.А. Туржанський [6]. У той же час податкова складова аудиту досить слабо розкрита в наукових джерелах та майже не регламентована чинними нормативними документами – не врегульовано ряд суттєвих питань, що визначають технологію податкового аудиту, відсутнє чітке розмежування безпосередньо аудиту від податкового аудиту, завдання та цілі податкового аудиту. Проблема тим більш актуальна, що до теперішнього часу відсутні методичні розробки з організації та проведення податкового аудиту.

У зв'язку з цим метою роботи є зіставлення методичних прийомів, що використовуються в аудиті річної фінансової звітності та в ході спеціального аудиту податків; виділення особливостей аудиторських процедур податкового аудиту та надання їх характеристики.

Виклад основного матеріалу. Податковий аудит неоднозначно трактується в теорії аудиту, що відбивається на практиці проведення аудиторських процедур. Порівняльний аналіз точок зору на сутність податкового аудиту показав, що мають місце такі трактування:

- окремих напрямків в системі вітчизняного аудиту;
- один з видів супутніх аудиту послуг.

Хоч і в процесі аудиту річної фінансової звітності аудитором перевіряються питання правильності обчислення та сплати податків, проте на відміну від податкового аудиту дані питання перевіряються вибірково способом, і частіше за все обсяг вибірки, прийнятний для висловлення думки про достовірність фінансової звітності, є не прийнятним для вираження думки про достовірність податкової звітності. Саме з цієї причини податковий аудит може виступати як частина аудиту річної фінансової звітності, так і самостійним напрямком.

Також слід розділяти податковий аудит і супутні податковому аудиту послуги в області податкового консультування. До супутніх послуг з податкового консультування можна віднести:

- розробку пропозицій та рекомендацій щодо поліпшення існуючої системи оподаткування господарюючого суб'єкта;
- розробку оптимальних механізмів нарахування податків з урахуванням особливостей господарюючого суб'єкта;
- вироблення рекомендацій щодо повного і правильного використання господарюючим суб'єктом податкових пільг;
- розробку комплексу заходів, спрямованого на оптимізацію податків і зниження податкових ризиків у рамках чинного законодавства;
- попередній розрахунок податкових платежів при різних варіантах договірних відносин господарюючого суб'єкта та видах діяльності;
- розробку рекомендацій щодо досягнення відповідності принципів податкового обліку, що застосовуються окремими підрозділами та філіями, єдиній системі податкового планування, що діє у господарюючого суб'єкта;
- розробку пропозицій щодо створення у господарюючого суб'єкта системи внутрішнього контролю за правильністю обчислення податків і зборів;
- розробку пропозицій щодо адаптації діючої системи податкового планування та обліку до можливих змін вимог податкового законодавства;
- постановку податкового обліку;
- податкове планування та оптимізацію оподаткування;
- податкове супроводження у вигляді поточного консультування з питань застосування норм податкового законодавства та ін.

У міжнародних стандартах аудиту, зокрема в МСА 800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності», складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» податковий аудит

розглядається як вид аудиту звітності, складеної за спеціальними правилами (спеціального аудиту) [7]. Методика формування показників податкової звітності істотно відрізняється від методики формування показників бухгалтерської звітності. Це зумовлює різницю між аудитом оподаткування як одним із сегментів аудиту і податковим аудитом.

При податковому аудиті необхідно отримати повну, достовірну та об'єктивну інформацію про правильність обчислення податкових зобов'язань відповідно до норм податкового законодавства. При цьому в підсумковому документі аудитором висловлюється думка про ступінь повноти та правильності обчислення, відображення в податкових реєстрах і податкових деклараціях даних по податках, а також своєчасності розрахунків з бюджетом. Виходячи з цього, перевірка податків – основне і єдине завдання податкового аудиту.

На відміну від аудиту фінансової звітності в результаті проведення податкового аудиту аудитором формується аудиторський висновок про звітності, складеної за спеціальними правилами. Крім інформації, що міститься в аудиторському висновку про бухгалтерську звітність, такий висновок також має містити:

- мету складання звітності і, при необхідності, коло можливих користувачів або посилання на примітку в звітності, що містить таку інформацію;

- опис відповідальності управлінського персоналу за альтернативний вибір спеціальних правил складання звітності.

- думку не про достовірність бухгалтерської звітності, а про ступінь повноти та правильності обчислення, відображення підприємством податкових платежів.

Отже, висновок за результатами проведення податкового аудиту не може розглядатися як аудиторський висновок про достовірність бухгалтерської звітності.

Методика аудиту окремих податків розробляється приблизно за такою схемою, як і методика аудиту окремих ділянок бухгалтерського обліку, яка може включати:

1) ціль і завдання податкового аудиту;

2) перелік основних нормативних документів, що регулюють порядок розрахунку та сплати відповідних податків;

3) об'єкти аудиту;

4) програму аудиторської перевірки;

5) джерела інформації, що використовуються під час аудиту: первинні документи за розділом обліку та податкового обліку; реєстри податкового обліку; реєстри синтетичного та аналітичного обліку; податкові декларації;

6) план аудиторської перевірки;

7) класифікатор можливих порушень і типових помилок.

Попередня оцінка існуючої системи оподаткування господарюючого суб'єкта включає в себе:

- загальний аналіз і розгляд елементів системи оподаткування;

- визначення основних факторів, що впливають на податкові показники;

- перевірку методики обчислення податкових платежів;

- попередній розрахунок податкових показників.

На другому етапі робіт з податкового аудиту здійснюється перевірка податкової звітності та правомірності використання податкових пільг. При цьому аудитор повинен встановити, чи дотримуються підприємством нормативні акти, що визначають порядок формування елементів оподаткування.

Кожна аудиторська фірма формує свої власні способи і методи здійснення податкового аудиту. Методи податкового аудиту поділяються на два види: метод аналізу податкових декларацій і метод аналізу бухгалтерських рахунків.

До специфічних процедур аналізу податкових декларацій відносяться:

- проведення порядкового аналізу податкових декларацій;

- перевірка правильності формування оподатковуваних баз шляхом аналізу даних аналітичного обліку;

- перевірка розрахунку податкових зобов'язань перед бюджетом;

- виявлення розбіжності між даними, розрахованими аудитором на підставі аналітичного обліку, і даними, відображеними в податкових деклараціях та ін.

До процедур податкового аудиту застосовуються єдині вимоги, розглянуті в МСА 500 «Аудиторські докази» і МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів» [7]. Згідно із зазначеними стандартами аудиторські докази збираються аудитором в результаті виконання аудиторських процедур. Інакше кажучи, аудиторські процедури – це прийоми і способи отримання аудиторських доказів.

Оскільки при податковому аудиті не обов'язково оцінювати надійність системи внутрішнього контролю, то на відміну від аудиту фінансової звітності, при податковому аудиті не використовується такий вид аудиторських процедур, як тести засобів контролю. Тому все перевірочні процедури податкового аудиту можна звести до процедур перевірки по суті.

Аудиторські процедури перевірки по суті означають дії, що проводяться аудитором з метою виявлення суттєвих перекошень звітності. Процедури перевірки по суті включають:

- детальне тестування залишків на рахунках бухгалтерського обліку; груп однотипних операцій;

- розкриття інформації в звітності;
- аналітичні процедури.

Процедури перевірки по суті стосовно аудиту, в тому числі податкового, включають запит, інспектування, спостереження, підтвердження, перерахунок, повторне проведення, аналітичні процедури.

Інспектування полягає у вивченні облікових записів і документів, створених усередині підприємства замовника та зовні. До документів відносять податкову і бухгалтерську звітність, реєстри податкового обліку, первинні документи, розпорядчі документи. Інспектування матеріальних активів полягає в безпосередньому розгляді і вивченні активів, що впливають на формування бази оподаткування, при цьому підлягають перевірці:

- податкові ставки по кожному податку;
- порядок розрахунку кожного податку;
- оплата кожного податку;
- права власності на активи та зобов'язання платника податку, включаючи права власності на товари, роботи, послуги;
- взаємозв'язок діяльності платника податку з контрагентами, включаючи договірні зобов'язання;
- обґрунтування ціноутворення для цілей оподаткування;
- транзитні платежі між учасниками взаємозв'язаних господарських операцій;
- акти податкових перевірок;
- правильність та своєчасність оформлення документів, що підтверджують правильність розрахунку та своєчасність сплати податків;
- порядок та строки внесення виправлень, уточнення та коригування за розрахунками, оплатою та оформленням документів за податками;
- повернення сум надлишкових зборів податків, зборів, пені та штрафів тощо.

Відомості, що містяться в податковій звітності, аналізуються шляхом їх зіставлення з даними реєстрів бухгалтерського обліку та звітності. Аудитор має право аналізувати первинні документи, отримувати роз'яснення керівництва про показники і методики податкових розрахунків, а також спостерігати за проведенням інвентаризації та оглядати об'єкти, що використовуються для отримання доходу або є об'єктом оподаткування.

Разом з тим на методологію податкового аудиту накладають відбиток об'єкти, на які спрямовані аудиторські процедури. Вибір аудиторських процедур в значній мірі визначається видом податку, його відображенням у звітності та бухгалтерському обліку, складністю формування оподаткованої бази і іншими факторами. Крім типових аудиторських процедур по суті, податковий аудит передбачає проведення наступних специфічних аудиторських процедур, загальних для всіх податків: перевірка дотримання податкової політики; зіставлення даних бухгалтерської та податкової звітності; зіставлення даних фінансового обліку і податкового обліку.

Висновки. Вивчення податкових зобов'язань в ході податкового аудиту має здійснюватися більш детально в порівнянні з аудитом річної звітності підприємства. Це пов'язано з тим, що податкове і господарське законодавство України є складним та змінним, а функціональні обов'язки аудиторів при здійсненні річного аудиту досить об'ємні, що не завжди дозволяє їм охопити перевіркою всі можливі податкові та правові проблеми підприємства.

Обґрунтований вибір аудитором процедур податкового аудиту є основоположною підставою забезпечення його якості. Незважаючи на різні цілі податкового аудиту та аудиту річної фінансової звітності аудитор може використовувати єдині методичні підходи до збору та оцінки інформації. Крім типових аудиторських процедур по суті, податковий аудит передбачає проведення наступних специфічних аудиторських процедур: перевірка дотримання податкової політики; зіставлення даних бухгалтерської та податкової звітності; зіставлення даних фінансового обліку і податкового обліку. Всі аудиторські процедури з податкового аудиту повинні бути розроблені на рівні аудиторської фірми у внутрішньофірмових стандартах та затверджені керівником аудиторської фірми.

Література

1. Артюх О.В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості [Електронний ресурс] / О.В. Артюх // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 12. – С. 235–238. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55
2. Кондукова Е.В. Податковий аудит розрахунків з дебіторами і кредиторами [Електронний ресурс] / Е.В. Кондукова, А.В. Лісовий // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. – 2011. – Вип. 4. – С. 411–417. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnuen_2011_4_85
3. Малишкін О. Методологічні аспекти сучасного аудиту податків [Електронний ресурс] / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 1. – С. 46–54. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_1_6

4. Меліхова Т. О. Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту податків на підприємствах [Електронний ресурс] / Т. О. Меліхова // Економіка та держава. – 2010. – № 1. – С. 52–56. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2010_1_14

5. Микитюк А.А. Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / А.А. Микитюк ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. — Ірпінь, 2010. — 21 с.

6. Туржанський В.А. Податковий та митний аудит зобов'язань за податками і зборами: проблеми уніфікації [Електронний ресурс] / В. А. Туржанський // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 4. – С. 357–362. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_4_76

7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. Частина 1. – 2015. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

References

1. Artiuh O.V. Tax audit as a task for providing sufficient assurance [E-resource] / O.V. Artiuh // Scientific collection of articles of International Humanitarian University. Section: Economics and management. - 2015. - Issue. 12. - pp. 235-238. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55

2. Konduktova E.V. Tax audit of settlements with debtors and creditors [E-resource] / Konduktova E.V., A.V. Lisovyi // Scientific collection of articles of Kamianets-Podilsky National University named after Ivan Ogienko. Economic sciences. - 2011. – Issue. 4. - pp. 411-417. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnuen_2011_4_85

3. Malyshkin O. Methodical aspects of modern tax audit [E-resource] / O. Malyshkin // Accounting and auditing. - 2013. - № 1. - pp. 46-54. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_1_6

4. Melihova T. O. Development of external and internal tax audit at enterprises. [E-resource] / T. O. Melihova // Economics and state. - 2010. - № 1. - pp. 52-56. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2010_1_14

5. Mykytiuk A.A. Legal and organizational principles of tax audit by the State Tax Service of Ukraine: summary of the dissertation thesis. Candidate of Legal sciences: 12.00.07 / A.A. Mykytiuk; National university of state tax inspection of Ukraine. — Irpin, 2010. — 21 p.

6. Turzhansky V.A. Tax and Customs Audit of liabilities of tax and duties: Unification Issues [E-resource] / V.A. Turzhansky // Sustainable development of the economy. - 2013. - № 4. - pp. 357-362. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_4_76

7. International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services. Publication as of 2015. Part 1 [E-resource] – URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

Рецензія/Peer review : 15.03.2018

Надрукована/Printed : 05.04.2018

Рецензент: д. е. н., проф. Сарапіна О. А.