

УДК 330

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОГО АУДИТУ ПОДАТКІВ

ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,
аудитор, канд. екон. наук,
доцент, Міжгалузева
академія управління, м. Київ

Розглянуто методологічні аспекти незалежного аудиту податків в Україні. Запропоновано зміни до законодавства та звітності аудиторів, які сприятимуть визнанню зазначеного виду аудиту як самостійного виду послуг незалежних аудиторів.

Ключові слова: аудит податків, податковий аудит, незалежний аудит, завдання з надання впевненості.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Упродовж останніх років у нормативних документах податкового органу України і в роботах дослідників все частіше застосовується термін «податковий аудит». Його вживають також у повсякденній роботі незалежні аудитори-практики та державні службовці-ревізори контрольних органів.

У вищих навчальних закладах України за програмами підготовки спеціалістів і магістрів вивчають дисципліни з аудиту податків. Зокрема, в Національному університеті Державної податкової служби України крім традиційних для економічних спеціальностей викладають такі спеціальні дисципліни: податковий контроль; податковий контроль і аудит; податковий аудит; аудит ефективності державних програм; аудит великих платників податків.

Крім того, в законодавстві та літературі вживаються також терміни «енергетичний», «виробничий», «екологічний», «фінансовий» аудит. Очевидно, слово «аудит» має на сьогодні широкий спектр застосування і вживання. Однією з причин широкого застосування слова «аудит», на наш погляд, є більшою мірою психологічний чинник – відносна новизна слова англійського походження на відміну від українського слова «ревізія», яка асоціюється із радянським минулим. Саме з цієї причини навіть у спільноті фахівців іноді ставиться знак рівності між цими поняттями.

Аналіз останніх наукових досліджень. Дослідженням питань аудиту податків займалися українські дослідники М. Войнаренко, Н. Іванова, К. Логвінова,

Т. Меліхова, О. Петрик, Г. Пухальська, О. Ролінський, Л. Тарута, І. Двуреченська та ін. Аспекти здійснення податкового аудиту з боку органів ДПС України висвітлювалися в працях М. Альбіної, Л. Білоцерківської, Л. Древаль та ін. Вітчизняні автори не без підстав розрізняють поняття «аудит податків» та «податковий аудит». Зокрема, Т. Меліхова під першим розуміє зовнішній та внутрішній аудит, а під другим – перевірки державних органів [1, с. 34].

Цікавим і корисним є досвід зарубіжних учених, зокрема російських, які досліджують методики податкового аудиту. В російських літературних джерелах терміни «податковий аудит» та «аудит податків» принципово не відрізняються. Таку позицію можна знайти, наприклад, у кандидатських дисертаціях Н. Косової на тему «Развитие методики налогового аудита» (2003 р.), І. Кислої на тему «Организация и методика налогового аудита в коммерческих предприятиях» (2009 р.), монографії «Налоговый учет и аудит: методология и практика» за редакцією проф. Н. Лабинцева [2, с. 11].

Серед українських дослідників одними з перших намагалися обґрунтувати теоретичні та методичні аспекти такого виду аудиту М. Войнаренко і Г. Пухальська. Так, у книзі видання 2009 р. «Податковий облік і аудит», яка затверджена Міністерством освіти і науки України як підручник для студентів вищих навчальних закладів, автори дають таке визначення: «*Податковий аудит – перевірка працівниками органів ДПС повноти нарахування та своєчасної сплати податків і зборів платниками податків до бюджетів усіх рівнів*» [3].

Отже, сферою податкового аудиту зазначені автори вважають перевірки лише з боку державного органу – ДПС України. З іншого боку, аудитом на практиці займаються і незалежні, і внутрішні аудитори, чия діяльність може бути кваліфікована як аудит податків.

Наведене визначення терміна нагадує більше поняття «ревізія», ніж «аудит». З методичного погляду відмінність у термінах не викликає сумнівів. На це вказують автори посібників з аудиту. Наприклад, В. Рудницький, А. Гончарук налічують 14 відмінностей між поняттями «аудит» і «ревізія» [4, с. 35–36]. Для обґрунтування термінології потрібно звернутися до нормативних джерел та зарубіжної літератури.

Мета статті – обґрунтування термінів «аудит податків» та «податковий аудит»; вибір варіантів законодавчого визначення цих термінів; аналіз можливостей використання стандартів аудиту для висловлення думки аудитора про перевірену податкову звітність; обґрунтування класифікації складових аудиту податків; визначення предмета і завдань аудиту податків; удосконалення чинної форми звіту аудиторів (ф. № 1-аудит) з метою відображення обсягів перевірок системи оподаткування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В основу досліджень термінології з аудиту в цілому та аудиту податків зокрема доцільно покласти нормативні джерела. Такі джерела слід розглядати як на національному, так і на міжнародному рівнях.

Національний рівень представлений Законом України «Про аудиторську діяльність». Національні нормативи (положення) аудиту від 1996 р. визнані недейсними у зв'язку із прийняттям в Україні Міжнародних стандартів аудиту як національних з 2004 р. Зокрема, у ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» зазначено, що **аудит** – *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 з вимогами користувачів* [5].

Міжнародний рівень представлений Міжнарод-

ними стандартами аудиту, надання впевненості та етики видання 2007 р. (далі – **МСА 2007**) та Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 р. (далі – **МСА 2010**). Зокрема, в глосарії термінів МСА 2007 наведено таке визначення аудиту: *«Аудит фінансових звітів – метою аудиторської перевірки фінансових звітів є надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Аудиторська перевірка фінансових звітів є завданням з надання впевненості»* [6].

Аналогічне визначення подано в МСА 2010: *«Аудит групи – аудит фінансової звітності групи»* [7].

Отже, об'єктом класичного аудиту є фінансова звітність та її елементи. В контексті нашого дослідження актуальним видається питання про можливість і коректність застосування стандартів аудиту (в широкому розумінні цього терміна) для оформлення результатів перевірки податкових декларацій.

МОЖЛИВІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ СТАНДАРТІВ ДЛЯ ВИСЛОВЛЕННЯ ДУМКИ АУДИТОРА

Гіпотетично аудитор-практик має варіанти вибору посилань (у період дії МСА 2007) на:

- Міжнародні стандарти аудиту, зокрема на МСА 800 «Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення». Цей варіант застосовують окремі аудитори у разі вимоги замовника про надання обов'язково висновку про перевірені декларації.

- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, зокрема на МСЗНВ 3000 «Завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації».

- Міжнародні стандарти супутніх послуг, зокрема, на МССП 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації».

У зазначених випадках за нормами МСА 2007 р. (в українському перекладі) аудитор зобов'язаний був надавати результуючий документ у форматі висновку. Якщо замовник не вимагав висновку, аудитор, як правило, готував звіт з перевірки без посилань на стандарти аудиту.

Відповідно до змін у тексті стандартів, які закріплені у виданні 2010 р., згідно з МСА 700 «Формулю-

вання думки аудитора та надання звіту щодо фінансової звітності» аудитор зобов'язаний надавати замовнику не висновок, а звіт. У п. 3 цього МСА зазначено, що доречно при аудиті окремих фінансових звітів або конкретних елементів, рахунків або статей фінансового звіту використовувати МСА 805. Дослідження показують, що певною мірою це може стосуватися і результатів аудиту податкових декларацій у комплексі з перевіркою записів за рахунком 64 «Розрахунки за податками і зборами».

Аналіз положень МСА, МСЗНВ, МССП видань 2007 та 2010 р. свідчить, що в жодному зі стандартів не розглядається ні повномасштабно, ні епізодично методика аудиту податкових декларацій. Основна причина цього, очевидно, полягає в тому, що податкові декларації не входять до складу фінансової звітності підприємства (організації). Це притаманно як міжнародному рівню, так і законодавству України.

Між тим, для можливої імплементації методик перевірок податкових декларацій у практику аудиту розглянемо такі варіанти.

Варіант перший. Завдання з виконання погоджених процедур. За нормою п. 3 МССП 4400 дозволяється включати до завдань з виконання погоджених процедур такі приклади, як вивчення і аналіз:

- дебіторської або кредиторської заборгованості;
- операцій зі зв'язаними особами;
- обсягів продажу і прибутку підрозділів суб'єкта господарювання.

Слід зауважити, що МССП 4400 видання 2010 р. не змінив положень МССП 4400 видання 2007 р., що дає змогу надавати універсальні рекомендації для різних періодів перевірки податків – до і після 2010 р.

На користь варіанту завдань з виконання погоджених процедур свідчать такі припущення. По суті результуючі показники податкових декларацій можна звести до сум, які формують сальдо дебіторської або кредиторської заборгованості підприємства перед бюджетом на певну дату. Такий підхід зобов'язує аналізувати складові сальдо – обороти за дебетом і кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» по відповідних субрахунках (видах податків). Дебетові обороти, як відомо, означають сплату або інші форми зменшення боргу перед бюджетом, а кредитові – нарахування або інші форми збільшення боргу перед бюджетом. Податкові декларації формують переважно суму податкового

зобов'язання за конкретним податком, яка проводиться за кредитом цього рахунку.

З іншого боку, суми доходів підприємства формуються за дебетом рахунків покупців (36 та 37), а значної частини витрат – за кредитом рахунків кредиторів (63 та 68). За такою схемою дослідження суми показників податкових декларацій (розрахунків) можуть розглядатися як складова частина фінансових показників певних фрагментів фінансової звітності (балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про всеосяжний прибуток), приміток до фінзвітів). Проте за критеріями МСФЗ і П(С)БО податкова звітність не включається до комплексу фінансових звітів і виступає окремою системою інформації підприємства. Відмінність полягає в тому, що складові податкового зобов'язання платника в податкових деклараціях відображуються за методологією податкового обліку відповідно до вимог податкового законодавства (норм Податкового кодексу), а в фінансовому обліку і фінансовій звітності – сума нарахованого зобов'язання з конкретного податку і в цілому за рахунком 64 з позицій національних чи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Виходячи з логіки таких припущень, які ґрунтуються на схемах інформаційних потоків про податки та збори, можна констатувати принципову можливість розв'язання поставленої проблеми і класифікувати аудит податків як завдання з виконання погоджених процедур. Про правильність такого висновку свідчить норма п. 5 МССП 4400, згідно з яким аудитор не висловлює впевненості та не надає висновок, а лише звіт про результати роботи. Користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені аудитором у звіті, і на основі роботи аудитора роблять свої власні висновки.

Варіант другий. Інші аудиторські послуги. На користь цього варіанта свідчить практика аудиту в Україні, оскільки у більшості випадків аудиторські фірми саме так кваліфікують перевірки податків, зборів замовників.

Аналізуючи перелік інших аудиторських послуг, зазначених у ч. 6 ст. 3 Закону про аудиторську діяльність – ведення та відновлення бухгалтерського обліку; консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності; експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності; інші види економіко-правового забезпечення господарської діяль-

ності суб'єктів господарювання, можна констатувати, що «аудит податків» як послуга незалежного аудитора також прямо не виписана у складі цих послуг і відповідно не є об'єктом звітності та аналізу діяльності аудиторських фірм України.

Більш докладно склад аудиторських послуг наводиться у щорічному звіті аудиторської фірми (аудитора) до АПУ за ф. № 1-аудит. У цій формі кількість і вартість консультаційних послуг відображується у рядку 133, у тому числі з питань оподаткування в

порядку розшифровки наводять у рядку 133.1.

Виходячи з того, що інших рядків не передбачено, суб'єкти аудиту у цьому рядку наводять, як правило, і обсяги робіт з перевірок питань оподаткування, тобто обсяги аудиту податків.

З метою визначення частки консультаційних послуг, відображених у рядках 133 та 133.1 зведеного звіту за ф. № 1-аудит, нами виконано розрахунок за даними сайту Аудиторської палати України (табл. 1).

Таблиця 1

**ІНФОРМАЦІЯ ПРО ЧАСТКУ НАДАНИХ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ З ПИТАНЬ
ОПОДАТКУВАННЯ ЗА ДАНИМИ ЗВІТУ АУДИТОРА (Ф. № 1-АУДИТ) ПРОТЯГОМ 2008–2011 рр.***

Рік	Звіт аудитора за ф. № 1-аудит, рядок 133 «Консультаційні послуги» – всього		Звіт аудитора за ф. № 1-аудит, рядок 133.1 з рядка 133 консультування з питань оподаткування	
	Частка у загальному обсязі наданих інших професійних послуг, % (рядок 130)		Частка у загальному обсязі наданих інших професійних послуг, % (рядок 130)	
	Кількість замовлень	Фактичний обсяг наданих послуг	Кількість замовлень	Фактичний обсяг наданих послуг
2008	42,30	27,75	– ¹	–
2009	38,35	23,52	21,55	9,11
2010	41,88	19,25	22,90	8,71
2011	43,9	21,27	28,29	10,57
У середньому	41,25	22,94	24,24	9,46

* Складено автором на основі даних сайту Аудиторської палати України [8].

¹ Даних немає через відсутність у звіті за 2008 рік зазначеного рядка.

Слід зазначити, що на практиці такий вид робіт, як перевірка системи оподаткування замовника, окремі аудиторі (фірми) кваліфікують як завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Відповідно відображують такі послуги у рядку 114 звітної форми.

Отже, чинна звітна форми не пристосована до відображення таких показників діяльності аудиторів України, як аудит податків. Тому не можна скласти повну уяву про обсяги такого виду аудиту в Україні. Незважаючи на це інформація таблиці свідчить про значну частку консультаційних послуг у загальному обсязі аудиторських робіт, зокрема з питань оподаткування. За чотири роки досліджень у середньому частка кількості замовлень з питань оподаткування становить 24,24 %, а частка обсягів робіт – 9,46 %. Якщо до цього додати відображені в інших рядках дані, то їх значущість збільшиться.

Для коректного відображення даних у звітності аудиторів пропонуємо звіт за формою № 1-аудит до-

повнити окремим *рядком 133.2 «Перевірка податків, зборів»*. Це дасть змогу відокремити такий вид послуг у загальному обсязі аудиторських робіт і формувати надійну базу для проведення аналізу показників діяльності аудиторських компаній України за видами виконаних послуг.

**ВПЛИВ ГЕНЕРАЛЬНОЇ УГОДИ
ПРО СПІВРОБІТНИЦТВО
ТА ВЗАЄМОДІЮ МІЖ АПУ ТА ДПС**

Важливим чинником становлення податкового аудиту (аудиту податків) є Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011 р. (далі – *Генеральна угода*).

При відповідному законодавчому забезпеченні аудиторі зможуть проводити від власного імені на замовлення платника податку повноцінний аудит у формі завдань з надання впевненості, а не обмежуватися лише консультаціями та наданням звіту. У та-

кому разі державний податковий орган делегує частину своїх повноважень на проведення комплексної перевірки системи оподаткування підприємств суб'єкта аудиторської діяльності. При цьому аудиторам важливо забезпечити якісне проведення аудиту.

У п. 2.1 Генеральної угоди надано таке визначення: *Аудит податкової звітності* – виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності. Отже, перевагу віддано терміну «аудит податків», а не терміну «податковий аудит».

В Угоді зазначені інші аудиторські послуги з питань оподаткування, зокрема: *надання допомоги при підготовці звернень платників податків до органів ДПС України; надання консалтингових послуг з питань оподаткування; надання допомоги платникам податків – учасникам експерименту із впровадження «горизонтального моніторингу».*

Отже, головною особливістю аудиту згідно з Генеральною угодою є те, що такий аудит має виконуватися у формі завдань з надання впевненості. Вочевидь допомогу аудиторам може надати МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації». Така впевненість надається насамперед замовнику, а також у можливих передбачених законом випадках органу ДПС.

Принциповими відмінностями звичайних контрольних перевірок органів ДПС від незалежних аудиторських перевірок є: наявність у перевіряючого чинного сертифіката аудитора України; дотримання фахівцями, які перевіряють, норм Кодексу етики професійних бухгалтерів (аудиторів); контроль якості наданих послуг з боку Аудиторської палати України.

На практиці досить часто аудитори або несертифіковані спеціалісти-консультанти проводять перевірки податків на замовлення платників у «вільному режимі», без дотримання вимог МСА. Звіт з таких перевірок має характер консультацій і надається винятково керівництву замовника для внутрішнього використання. За таких умов звіт аудитора не може бути використаний у судових інстанціях при суперечках із податковою службою. Проте він, як свідчить наша практика, є досить ефективним аргументом у відстоюванні своїх прав у спорах із податковим ор-

ганом на досудовому рівні спорів.

З урахуванням умов Генеральної угоди в практиці аудиту можна виділити такі форми аудиту податків:

1. Завдання з надання впевненості відповідно до МСЗНВ 3000.

2. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації відповідно до МССП 4400.

3. Аудит-консультації без дотримання вимог МСА.

Виходячи з того, що в Генеральній угоді перевірка податків зазначена як завдання з надання впевненості та в разі внесення відповідних змін до Закону про аудиторську діяльність пропонуємо до рядка 114 звіту за ф. № 1-аудит додати розшифрувальний рядок 114.1 «у тому числі перевірка податкової звітності». У такому разі до рядка 133 такі дані не заноситимуться. В результаті в аудиторів не виникатиме суперечностей щодо відображення цих послуг у статистичній звітності.

КЛАСИФІКАЦІЯ АУДИТУ ПОДАТКІВ

Класифікація є важливим методичним прийомом аналізу певного явища. Її можна проводити за різними напрямками. Стосовно аудиту найважливішими виступають вид аудиту та суб'єкт перевірки.

За видами перевірок аудит доцільно класифікувати на ті його складові, які представляють конкретний об'єкт перевірок – вид податку (збору) відповідно до ПКУ. Зокрема, це може бути аудит ПДВ, аудит податку на прибуток тощо.

За ознакою суб'єкта перевірки в окремі класи доцільно виділити зовнішній аудит та внутрішній аудит. Перший проводиться незалежними аудиторами (фірмами), другий – відділом внутрішнього аудиту або іншим підрозділом, на який покладено таку функцію. У будь-якому випадку перевірка може називатися аудиторською, якщо її проводить сертифікований аудитор. Водночас податковий аудит проводиться, як правило, органами ДПС України. Класифікації складових аудиту податків залежно від суб'єктів перевірки може включати, на думку Т. Меліхової [1], такі ознаки: замовник, об'єкти, правове регулювання, наявність сертифіката аудитора, контроль якості, мета.

Характеристику ознак наведено в табл. 2.

КЛАСИФІКАЦІЯ АУДИТУ ЗАЛЕЖНО ВІД СУБ'ЄКТІВ ПЕРЕВІРКИ*

Ознака	Податковий аудит	Аудит податків	
		Незалежні аудитори (суб'єкт перевірки)	Підрозділ внутрішнього аудиту (суб'єкт перевірки)
Замовник	Орган ДПС	Власник, керівництво підприємства	Власник, керівництво підприємства
Об'єкти	Податковий облік (розрахунки), декларації	Податковий облік (розрахунки), декларації	Податковий облік (розрахунки), декларації
Правове регулювання	ПКУ, законодавство з контрольно-перевірочної роботи	ПКУ, Міжнародні стандарти аудиту	ПКУ, Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, положення суб'єкта господарювання
Наявність сертифіката аудитора	Не обов'язково	Обов'язково	Не обов'язково
Контроль якості	Орган ДПС (за окремою спеціальною програмою)	АПУ	Підприємство, вищий орган управління
Мета	Перевірка повноти нарахування та сплати податків (зборів), виявлення порушень та притягнення до відповідальності	Запобігання претензій з боку органу ДПС	Запобігання претензій з боку органу ДПС, оптимізація оподаткування
Витрати на проведення	Кошти державного бюджету	Кошти підприємства	Кошти підприємства
Рівень відповідальності за порушення	Адміністративна, кримінальна	За умовами внутрішніх положень (трудова)	За умовами внутрішніх положень (трудова)
Виконання зауважень	Обов'язковий характер	Добровільний характер	Добровільний характер

* Складено автором на основі [9].

МЕТА, ПРЕДМЕТ, ЗАВДАННЯ АУДИТУ ПОДАТКІВ

Мета аудиту податків. У літературі по-різному тлумачиться мета такого аудиту. Більшість українських авторів розглядають такий аудит як частину аудиту розрахунків (зобов'язань та дебіторської заборгованості) підприємства – платника податків у контексті аудиту фінансової звітності. Наприклад, Н. Іванова і О. Ролінський [10, с. 3] до мети аудиту податків відносять підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків. О. Петрик та інші дослідники метою аудиту зобов'язань та дебіторської заборгованості вважають: установлення достовірності первинних даних щодо їх формування, повноти і своєчасності відображення у зведених документах та облікових регістрах, достовірності відображення у звітності підприємства [11; 12]. Зазначене цілком кореспондує із більш вузьким спектром досліджень щодо стану кредиторської або дебіторської заборгованості зі сплати податків.

На наш погляд, *мета аудиту податків полягає у висловленні думки аудитора щодо відповідності показників податкової звітності законодавчим вимогам та обліковій політиці платника податків.*

Предмет аудиту податків. Аналогічний підхід характерний і для визначення предмета аудиту податків. Автори визначають його як господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства з бюджетом, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами. Дослідження свідчать, що предмет доцільно розглядати не на макрорівні оподаткування підприємства в цілому, а на рівні конкретного податку. В такому разі предметом будуть різні процеси господарської діяльності, притаманні окремим податкам з погляду їх податкової бази. Наприклад, для ПДВ предметом будуть операції та події, що впливають на формування сум податкових зобов'язань та податкового кредиту. Для податку на прибуток – це операції та події, що впливають на формування сум оподатковуваних доходів та витрат.

На наш погляд, *предмет аудиту податків полягає у визначенні сфер перевірок та аналізу щодо складових конкретного податку (збору).*

Завдання аудиту податків. Завдання з аудиту податків слід розглядати з двох позицій – у цілому як процес та завдання конкретної аудиторської перевірки. З першої позиції основними завданнями доцільно обрати вичерпний перелік (комплекс) питань перевірки як податкового, так і фінансового обліку податків, які пов'язані між собою (табл. 3).

ЗАВДАННЯ АУДИТУ ПОДАТКІВ*

Зміст завдання	Податковий облік	Фінансовий облік
1. Перевірка достовірності обрахування податкової бази та об'єкта оподаткування за кожним податком та збором (логічний та арифметичний контроль)	+	–
2. Перевірка повноти та коректності документування складових бази та об'єкта оподаткування	+	
3. Перевірка застосування ставок та пільг	+	
4. Перевірка повноти та коректності заповнення податкових декларацій, вчасності їх подачі до податкового органу	+	
5. Перевірка повноти і вчасності сплати податкових зобов'язань до бюджету. Наявність недоплати та переплати		+
6. Перевірка повноти та вчасності відшкодування податку з бюджету (для ПДВ)	+	+
7. Перевірка коректності відображення податкового боргу та його погашення на рахунках фінансового обліку	–	+
8. Перевірка обґрунтованості величини сальдо заборгованості в Балансі підприємства	–	+
9. Перевірка обґрунтованості величини витрат з податків в Звіті про фінансові результати	–	+

* Складено автором з використанням [13, с. 93].

При цьому важливо не припуститися дублювання аналогічних позицій в сферах фінансового та податкового обліку. Наприклад, перевірка достовірності обрахування податкової бази та об'єкта оподаткування за кожним податком та збором (логічний та арифметичний контроль) доцільно проводити за інформацією податкового обліку, оскільки в фінансовому обліку такі дані не відображуються у концентрованому вигляді. Її можливо здобути шляхом вибірок, що не є доцільним. З іншого боку, перевірку повноти та вчасності відшкодування податку з бюджету (для ПДВ) слід проводити за даними фінансового обліку, оскільки в податковому обліку (декларації) такі операції не відображують. При плануванні і проведенні аудиторської перевірки вибір конкретних питань досліджень та процедур перевірки є предметом професійного судження аудитора.

При складанні програми конкретної аудиторської перевірки до переліку завдань можуть включатися як окремі помічені в табл. 3 питання, так і додаткові більш детальні питання перевірки.

На наш погляд, **завданням аудиту податків виступає дослідження комплексу питань повноти, обґрунтованості, коректності відображення складових податкового зобов'язання з конкретно-податку (збору) у формах податкової звітності.**

ЗАКОНОДАВЧЕ ЗАКРІПЛЕННЯ ТЕРМІНІВ

Результати дослідження переконують, що такий значний за обсягом і рівнем відповідальності розділ

діяльності аудиторів України заслуговує на окремий рядок у звітності, а також на окрему норму в законі. Тому пропонуємо:

а) змінити (модифікувати) термін «аудит» в Законі про аудиторську діяльність, виклавши його у такій редакції:

Фінансовий аудит – перевірка даних фінансового обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах відповідно до законів України та застосованої концептуальної основи фінансової звітності, згідно з вимогами користувачів цих звітів.

б) для закріплення поняття «аудит податків» у законодавчому полі пропонуємо таке його визначення:

Аудит податків – незалежна перевірка даних податкового обліку і показників податкової звітності платника податків з метою висловлення думки аудитора про її повноту і достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України про оподаткування, нормативним документам центрального податкового органу щодо правил оподаткування.

Одночасно слід сформулювати поняття «податковий аудит (державний)»:

Податковий аудит (державний) – перевірка даних податкового й інших видів обліку та показників податкової звітності платника податків працівниками ДПС з метою визначення повноти і достовір-

ності нарахування та своєчасності і повноти перерахування відповідних податків (зборів) до бюджетів усіх рівнів згідно з вимогами законодавства України про оподаткування.

Аналіз законодавчих норм показує, що при введенні в законодавче поле нових термінів слід урахувати можливі варіанти вирішення цього питання.

Перший варіант. Якщо притримуватися вимог ч. 2 ст. 1 Закону про аудиторську діяльність, що його дія не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, то стає доцільним прописати обидва терміни в Законі «Про державний фінансовий контроль». При цьому бажано виділити в ньому окремий розділ «Податковий аудит». Проте недоліком цього варіанта є те, що незалежний аудит не належить до компетенції державних органів і законодавець може не сприйняти таку пропозицію.

Другий варіант – прописати нові терміни в Законі про аудиторську діяльність. При цьому з Закону слід повністю виключити ч. 2 ст. 1 (дія Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів). Недоліком є те, що при такому варіанті відчує загрозу аудиторська спільнота України, оскільки різні види аудиту регулюватимуться одним законом. Крім того, Закон слід суттєво переробляти, враховуючи зазначені особливості аудиту діяльності в державних органах, уповноважених на здійснення функцій фінансового контролю [2].

Третій варіант – розділити терміни по різних законах: в Законі про аудиторську діяльність прописа-

ти термін «аудит податків (незалежний)», а в Законі про державний фінансовий контроль – термін «податковий аудит (державний)». Недоліком такого варіанта є те, що аналогічні поняття розкриваються у різних законах.

Останній варіант нами розглядається як пріоритетний з точки зору практичної реалізації пропозицій.

ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

Можна передбачити, що за аналогією з тим, як ДКЦПФР відіграє роль регулятора на ринку цінних паперів і відповідно впливає на стосунки аудиторів з цим органом, так і податкова служба може відігравати роль регулятора податкового поля бізнесу. У випадку надання аудиторського звіту на адресу податкової служби важливо випрацювати «правила гри» у трикутнику: платник податку – аудитор – ДПС. Складниками таких «правил гри» можуть виступати такі суттєві методичні та практичні аспекти (елементи) аудиторської перевірки, які складають каркас побудови (схему) конкретної аудиторської перевірки податків:

- планування аудиту податків;
- перевірка стану внутрішнього контролю та системи обліку і звітності податків;
- документування аудиторських процедур;
- формат аудиторського звіту.

У результаті проведених досліджень аудитор обирає тип звіту для замовника, в якому висловлює свою думку та її обґрунтування.

ВИСНОВКИ

1. Терміни «аудит податків (незалежний)» та «податковий аудит (державний)» заслуговують на окремі норми в законодавстві.
2. У практиці аудитор має вибір щодо можливостей використання стандартів аудиту для висловлення думки аудитора про перевірену податкову звітність – МСЗНВ 3000 у форматі завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, та МССП 4400 у форматі завдання з виконання погоджених процедур.
3. Потребує вдосконалення чинна форма звіту аудиторів ф. № 1-аудит з метою відображення обсягів перевірок системи оподаткування підприємств (організацій).
4. Відмінність в підходах до аудиту податків залежно від суб'єктів перевірки (незалежний або державний аудит) доцільно класифікувати за такими ознаками: замовник, об'єкти, правове регулювання, наявність сертифіката аудитора, контроль якості, мета.
5. Мета аудиту податків полягає у висловленні думки аудитора щодо відповідності показників податкової звітності законодавчим вимогам та обліковій політиці платника податків.

6. Предмет аудиту податків полягає у визначенні сфер перевірок та аналізу складових конкретного податку (збору).

7. Завданням аудиту податків є дослідження комплексу питань повноти, обґрунтованості, коректності відображення складових податкового зобов'язання з конкретного податку (збору) у формах податкової звітності.

8. Запропоновано змінити (модифікувати) термін «аудит» з відображенням таких змін у Законі про аудиторську діяльність.

9. Складниками «правил гри» в умовах Генеральної угоди від 2011 р. доцільно розглядати такі суттєві методичні та практичні аспекти аудиторської перевірки: планування аудиту податків; перевірка стану внутрішнього контролю та систем обліку; документування аудиторських процедур.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Меліхова Т.* Концептуальний підхід щодо розвитку сучасної теорії аудиту податків // Інституціональний вектор економічного розвитку. – Вип. 2. – 2011. – С. 12–18.

2. *Лабынцев Н.* Специфика налогового аудита / Н. Лабынцев, И. Кислая // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – С. 11.

3. *Войнарченко М.П.* Податковий облік і аудит / М.П. Войнарченко, Г.В. Пухальська // К.: ЦУЛ, 2009. – 298 с.

4. *Рудницький В.С.* Аудит: [навч. посібник]. – Вид. 2-ге. / В.С. Рудницький, Я.А. Гончарук. – Львів: Оріяна-Нова. – 2004. – 292 с.

5. *Про аудиторську діяльність:* Закон України від 22.04.93 р. № 3125 зі змінами та доповненнями.

6. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики.* Вид. 2007 р. – К.: Аудиторська палата України. – 2007. – 1172 с.

7. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.* Вид. 2010 р. – Ч. I; пер. з англ. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України. – 2010. – 841 с.

8. *Сайт* Аудиторської палати України.

9. *Малишкін О.І.* Податковий аудит: намагання узаконення // Аудитор України. – 2009. – № 21–22. С. 31–33.

10. *Іванова Н.А.* Організація і методика аудиту: [навч. посібник] / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський– К.: ЦУЛ, 2008. – 216 с.

11. *Петрик О.А.* Організація та методика аудиту підприємницької діяльності / О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.С. Свідерський [навч. посібник] / К.: КНЕУ. – 2008. – 472 с.

12. *Петрик О.А.* Роль аудиту на сучасному етапі розвитку економіки України / Зб. матеріалів II Міжнародної науково-практичної конференції 6–7 грудня 2012 р. «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в розвитку економічної науки і практики». – К.: КНЕУ. – 2012. – С. 64–66.

13. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.* Вид. 2010 р. – Ч. II; пер. з англ. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України. – 2010. – 406 с.

Рассмотрены методологические аспекты независимого аудита налогов в Украине. Предложены изменения в законодательство и отчетность аудиторов, которые будут способствовать признанию этого вида услуг как самостоятельного вида на рынке аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудит налогов, налоговый аудит, независимый аудит, задания по предоставлению уверенности.

The methodological aspects of independent audit of taxes are considered in Ukraine. Changes to the legislation and accountings of public accountants, which will be instrumental in confession of the noted type of audit as an independent type of services of independent public accountants, are offered.

Keywords: an audit of taxes, tax audit, independent audit, task, is from a grant a confidence.