

УДК 657.6

Петрик О.А., д.е.н., професор

ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана»

ПЛАНУВАННЯ ТА ЕТАПИ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ

У статті викладено сутність планування і зміст основних етапів аудиторської перевірки системи оподаткування та податкової звітності підприємств.

Ключові слова: аудит, оподаткування, планування, етапи аудиту.

Petrik O.

PLANNING STAGES AND AUDITING TAXATION

The article presents the essence of planning and content of the main stages of the audit of the tax system and tax reporting.

Key words: audit, tax planning, audit stages.

Петрик Е.А.

ПЛАНИРОВАНИЕ И ЭТАПЫ АУДИТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье изложено необходимость планирования и содержание основных этапов аудиторской проверки системы налогообложения и налоговой отчетности предприятия.

Ключевые слова: аудит, налогообложение, планирование, этапы аудита.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Реформування податкової системи України, часто суперечливе нормативне регулювання, нові аспекти податкових розрахунків і відображення їх в обліку та звітності (фінансовій і податковій) значною мірою вплинули на методіку та організацію аудиту взагалі та аудиту оподаткування підприємств зокрема, його види і роль в контексті загальної системи податкового контролю та податкового адміністрування, значення для клієнтів.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Законодавство України у сфері оподаткування останнім часом зазнало суттєвих змін у зв'язку з прийняттям та введення в дію з 2011 р. Податкового кодексу України (ПКУ) [3]. Сучасні публікації вітчизняних авторів з питань аудиту оподаткування майже відсутні або мають фрагментарний характер. При комплексному дослідженні проблем податкового аудиту заслуговують на увагу окремі нормативні акти та

спеціалізовані видання Російської федерації [1, 4].

Цілі статті. Метою дослідження є обґрунтування необхідності планування аудиту оподаткування підприємств, а також визначення змісту та послідовності етапів аудиту системи оподаткування та податкової звітності суб'єктів господарювання. Завданнями статті стали: визначення аудиторських процедур аудиту оподаткування у розрізі його етапів та джерел отримання аудиторських доказів, розробка рекомендацій щодо змісту плану аудиту оподаткування та підсумкового аудиторського звіту.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Аудит оподаткування підприємств умовно можна поділити на кілька етапів:

1. Попередня оцінка існуючої системи оподаткування господарюючого суб'єкта;
2. Планування аудиту оподаткування;
3. Перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством податків і зборів у бюджет та позабюджетні фонди;
4. Узагальнення результатів перевірки, складання аудиторського звіту чи іншого підсумкового документа, який відповідає характеру аудиторського завдання, розробка рекомендацій для клієнта з питань оподаткування.

Коротко зупинимось на сутності кожного із зазначених етапів.

Перший етап – попередня оцінка існуючої системи оподаткування господарюючого суб'єкта передбачає виконання аудитором наступних дій:

- а) загальний аналіз і розгляд елементів системи оподаткування економічного суб'єкта;
- б) визначення основних чинників, що впливають на податкові показники;
- в) оцінка методики нарахування податкових платежів;
- г) правова і податкова експертиза існуючої системи господарських взаємовідносин;
- д) оцінка документообігу та вивчення функцій і розподіл повноважень служб і виконавців, відповідальних за нарахування і сплату податків;
- е) попередній розрахунок податкових показників економічного суб'єкта.

Аудитор повинен ознайомитись із особливостями основних господарських операцій підприємства та з'ясувати існуючі об'єкти оподаткування, правомірність застосування податкових пільг, оцінити відповідність чинному законодавству застосовуваного підприємством

порядку оподаткування, оцінити величину податкових зобов'язань та потенційних податкових порушень.

Аудитор повинен зробити огляд організації функціонування системи бухгалтерського обліку, отримати дані про облікову політику і процедури, які застосовувалися протягом звітного періоду, і звернути увагу на юридичні аспекти створення і функціонування підприємства, можливі проблеми у податковій сфері.

Варто провести експрес-аналіз фінансового стану підприємства, розрахувати основні показники, що характеризують його діяльність (рентабельність, ліквідність, залежність від залученого капіталу та інші). За результатами такого аналізу і попереднього огляду рахунків податкових зобов'язань аудитор зможе визначити основні зони ризику, які мають особливе значення і потребують більше уваги. На цьому етапі обов'язково проводять попередню оцінку надійності системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта за станом податкових розрахунків.

Для отримання необхідних даних аудитор може провести особисті бесіди з керівництвом підприємства, анкетування персоналу, вивчити матеріали попереднього податкового аудиту, ознайомитись з установчими документами, дослідити бухгалтерські записи і звіти, оцінити результати роботи внутрішнього аудитора. Доцільно передати замовнику перелік необхідних документів та звітів, які необхідні для перевірки.

Джерелами інформації для аудиту оподаткування можуть слугувати:

- законодавчі та нормативні акти з питань оподаткування;
- наказ про облікову політику в частині податкових розрахунків;
- первинні документи, що є підставою для виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту;
- реєстри бухгалтерського та податкового обліку;
- бухгалтерська та податкова звітність;
- договори, контракти з контрагентами, протоколи накази, інформація відділу кадрів підприємства;
- відповіді на запит аудитора від третіх осіб (банків, кредиторів, дебіторів, юристів, суду та ін.);
- результати усного та письмового опитування з питань оподаткування керівництва підприємства та управлінського персоналу;
- результати спостережень, отримані в ході аудиторської перевірки.

Важливим завданням аудитора на цьому етапі є оцінка елементів системи внутрішнього контролю підприємства за податковими розрахунками:

1. Організаційна структура податкового контролю (на підприємстві)

повинен бути план проведення контрольних заходів, розподіл відповідальності за управління і контроль з метою уникнення дублювання функцій і оптимізації їх ефективності).

2. Правильний розподіл функціональних обов'язків: як одна з форм контролю дає можливість уникнути податкових зловживань при виконанні однією посадовою особою декількох несумісних обов'язків.

3. Фізичний контроль наявності: відноситься до перевірки збереження активів (наприклад підакцизних товарів) і включає процедури та певні заходи по обмеженню доступу до активів за виключенням уповноваженого персоналу; упередження крадіжок; періодичне проведення інвентаризацій; застосування змінюваних через певні проміжки часу кодів і паролів.

4. Санкціонування і дозвіл: усі господарські операції зі здійснення податкових зобов'язань чи податкового, мають бути санкціоновані відповідальними службовцям.

5. Арифметичний і бухгалтерський контроль: перевірка повноти, точності обліку нарачування та сплати податкових платежів та зборів.

6. Персонал: перевірка кваліфікації і досвіду працівників, які здійснюють податкові розрахунки та складають декларації; періодичне підвищення їх кваліфікації; навчання персоналу; інструктаж службовців.

7. Спостереження: будь-яка система внутрішнього контролю повинна включати спостереження відповідальними працівниками за господарськими операціями і реєстрацію їх здійснення.

Визначаючи ефективність внутрішнього контролю і оцінюючи його надійність щодо податкових аспектів, аудитор повинен зважати на певні його обмеження (таємна змова; зловживання посадовим становищем і контрольними функціями; тиск на працівників підприємства, наприклад тиск, спрямований на штучне заниження прибутку і як наслідок, зменшення суми – податкових платежів; людський фактор у допущенні помилок (недбалість, недостатність часу)).

Відповідальність за налагодження системи внутрішнього контролю покладається на керівника підприємства, а не на аудитора. Але аудитор повинен дослідити існуючу систему і визначити, в якій мірі він може довіряти інформації, що міститься в облікових та податкових записах і документації внутрішнього аудитора. Якщо система надійна і діє ефективний внутрішній контроль, то аудитор може дозволити собі провести менш детальне тестування достовірності податкового обліку і звітності. У випадку ненадійності внутрішнього контролю або при його повній відсутності аудитору слід впевнитись у точності звітності за

допомогою виконання великої кількості детальних перевірок, фактично виконується суцільна перевірка. Особливістю аудиту оподаткування підприємств є те, що, як правило, аудитор надають перевагу суцільній, а не вибірковій перевірці, оскільки похибка аудиторської вибірки може дорого коштувати замовнику.

На основі сукупності зібраних попередніх даних аудитор оцінює загальну величину податкового та аудиторського ризиків, які значною мірою залежать від дій платника податку по зменшенню податкових платежів, складності розуміння податкового законодавства, що призводить до конфлікту підприємства із податковими органами та фінансових санкцій.

Крім оцінки податкового та аудиторського ризиків аудитор належить визначити припустиму величину суттєвості помилки при аудиті оподаткування, яка не вплине на достовірність показників податкових розрахунків та звітів. При цьому слід мати на увазі, що незалежно від суми, викривлення інформації щодо податкових розрахунків, яке виникло у результаті прямого порушення чинного законодавства, вважається суттєвим.

Аудитор повинен реально оцінити можливість якісного виконання аудиту оподаткування та врахувати вимоги професійних етичних правил.

Другий етап – планування аудиту оподаткування є суттєвим елементом аудиторської перевірки, оскільки дозволяє:

- впевнитись, що перевірку виконано у достатньому обсязі;
- переконатись, що роботу аудитора було зосереджено на найбільш ризикованих аспектах оподаткування і напрямках ведення обліку;
- уникнути проблем у взаєминах аудитора і підприємства-клієнта, досягти узгодженості їх роботи;
- скоротити витрати на аудит та раціоналізувати процес аудиту.

Аудитор розробляє план та програму податкового аудиту, а також має обговорити з керівником підприємства організаційні деталі перевірки, узгодити строки представлення аудиторського звіту.

В плані аудиту оподаткування підприємства доцільно виокремити такі види робіт і аудиторських процедур: отримання загальної інформації про систему оподаткування підприємства; перевірка постановки на облік платника податків в державних та податкових органах; перевірка відповідності операцій підприємства законодавству, статуту, дозволам та ліцензіям; попередня оцінка системи бухгалтерського і податкового обліку податків та системи внутрішнього контролю податкових аспектів; визначення аудиторського ризику та суттєвості помилок; розробка плану і програми аудиту оподаткування; експертиза облікової політики

підприємства в частині нарахування і сплати податків і зборів, отримання інформації про всі види податків, які має сплачувати підприємство; перевірка підстав для пільг та звільнення від податків, застосування спеціальних податкових режимів; перевірка ведення податкового обліку згідно з нормами чинного законодавства та його відповідність даним бухгалтерського обліку; перевірка розрахунку бази для оподаткування та застосовуваних ставок податків у звітному періоді; перевірка усунення недоліків ведення податкового обліку, виявлених при попередньому аудиті; перевірка нарахування та сплати загальнодержавних податків та зборів (податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, акцизного податку, збору за першу реєстрацію транспортного засобу, екологічного податку, плати за землю, інших загальнодержавних податків та зборів); аудит місцевих податків та зборів (податок на нерухоме майно, єдиний податок, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, збір за місця паркування транспортних засобів, туристичний збір); перевірка правильності встановлення податкового періоду у відповідності до діючого законодавства; перевірка дотримання порядку і строків сплати податків до бюджету; аудит податкових звітів (декларацій) та бухгалтерської звітності в частині податкових зобов'язань (щодо її повноти та достовірності); складання аудиторського звіту та інших підсумкових документів, розробка рекомендацій аудитора з питань оподаткування.

Планування податкового аудиту повинно відбуватись на основі положень МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [2], та із дотриманням таких принципів: цілісність, неперервність, доречність, ефективність та оптимальність, гнучкість, контроль.

Третій етап аудиту оподаткування є основним, це – перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством податків і зборів у бюджет та позабюджетні фонди. З цією метою аудитор вивчає схему податкового документообігу на підприємстві, визначає послідовність здійснення відповідних операцій (хто складає документи, скільки екземплярів документів, куди вони направляються, способи обробки документів, їх зберігання, облікова та податкова реєстрація тощо). Особливу увагу слід приділити контролю дотримання підприємством чинного податкового законодавства.

Аудитор повинен оцінити записи податкового та бухгалтерського обліку і податкову звітність за твердженнями, які викладено у МСА 315.

Якщо аудитором на цьому етапі буде виявлено помилок більше, ніж він попередньо очікував, то йому слід зробити відповідні коригування плану і програми податкової аудиторської перевірки. Під час виконання аудиторських процедур виявляються помилки і неточності, інші

проблеми, які можуть призвести до висловлення аудитором умовно-позитивної, негативної думки, або відмови від думки чи включення до безумовно-позитивного висновку пояснювального параграфу при складанні аудиторського звіту щодо достовірності податкових показників.

Про всі виявлені на даному етапі аудиту недоліки повідомляється у письмовому вигляді керівнику підприємства-клієнта.

Четвертий етап податкового аудиту, заключний – узагальнення результатів перевірки, складання аудиторського звіту чи іншого підсумкового документа, який відповідає характеру аудиторського завдання, розробка рекомендацій для клієнта з питань оподаткування. Аудитор має підвести підсумок виконаної роботи та отримані результати передати замовнику. Особливу увагу слід приділити повідомленню про податкові ризики, які можуть виникнути у підприємства в силу недостатнього урегулювання окремих питань чинним податковим законодавством.

Важливою частиною аудиторської перевірки оподаткування підприємства є узагальнення отриманих результатів внаслідок виконання визначених аудиторських процедур.

За результатами аудиту оподаткування аудитор складає два документи:

а) аудиторський звіт, у якому він висловлює думку щодо повноти та правильності нарахування, сплати та відображення у звітності (бухгалтерській та податковій) платежів у бюджет та позабюджетні фонди, про правильність застосування податкових пільг та дотримання суб'єктом господарювання чинного податкового законодавства України;

б) лист до керівництва підприємства – документ, в якому аудитор більш докладно, у розгорнутому вигляді може розкрити для клієнта результати перевірки та надати відповідні рекомендації по усуненню податкових порушень і їх наслідків, щодо удосконалення системи оподаткування та оптимізації податкового навантаження, удосконалення обліку податкових розрахунків тощо.

На основі адаптації до реалій вітчизняної аудиторської практики форми звіту аудитора за результатами податкового аудиту, що наведена у російській Методиці аудиторської діяльності «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» [1], пропонуємо у структурі аудиторського звіту за результатами податкового аудиту, який можуть застосовувати українські аудитори (аудиторські фірми) варто виділяти вступну, аналітичну та підсумкову частини.

Висновки. У статті обґрунтовано чотири основних етапи аудиту оподаткування. За результатами податкової аудиторської перевірки

складають аудиторський звіт, який не заміняє аудиторський звіт щодо перевірки бухгалтерської фінансової звітності. Він передається виключно замовнику аудиту. Аудиторська фірма не зобов'язана надавати результати податкового аудиту третім особам, крім випадків передбачених чинним законодавством.

Подальшого дослідження потребують питання організації і методики виконання аудиторських процедур для перевірки системи оподаткування і податкової звітності підприємств

1. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г., протокол № 1 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://bestpravo.ru/fed2000/data04/tex16787.htm>
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. Частина 1. / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 842 с.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VII (зі змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>
4. Попова Л.В. Аудит налогообложения: учебн. пособ. / Л.В.Попова, Л.Н.Никулина. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 192 с.