

КОНЦЕПЦІЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ В ПРАКТИКЕ НАЛОГОВОГО АУДИТА

В статье на основании анализа нормативных актов, достижений предшественников раскрыта проблематика современного осмысления понятия «существенность» и производных от нее понятий в системе финансового контроля. Для создания концепции существенности в налоговом аудите исследована дефиниция «существенность» в контексте интеграционных особенностей налогового аудита. Рассмотрена система ориентиров для определения существенности при выполнении налогового аудита. Отмечено, что величина существенности, ее уровни зависят от предмета и объекта налогового аудита и определяются аудитором исходя из его профессионального суждения и опыта.

Ключевые слова: налоговый аудит, концепция, существенность, налоговая информация, искажения, уровень существенности.

CONCEPT OF SATISFACTION IN THE PRACTICE OF TAX AUDIT

In the article, based on the analysis of normative acts, achievements of predecessors, the problems of modern understanding of the concept of “materiality” and its derivatives in the system of financial control are revealed. In order to create the concept of materiality in the tax audit, the paper explored the definition of “materiality” in the context of the integration features of tax audit. A system of benchmarks for determining the materiality in the performance of a tax audit is considered. It is noted that the magnitude of materiality, its levels depend on the subject and object of the tax audit, and are determined by the auditor based on his professional judgment and experience.

Key words: tax audit, concept, materiality, tax information, distortions, level of materiality.

УДК 657.6:[657.44:336.14:336.226]

Кармазіна Н.В.

доктор економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту,
Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського

ГЕНЕРУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР У КОНТЕКСТІ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ ТА ПЛАТЕЖАМИ

У статті досліджено сучасні підходи до проведення аудиту розрахунків із бюджетом та взаємозв'язок завдань, методів і процедур, що використовуються в аудиторській діяльності. Обґрунтовано методологічні підходи до розроблення ефективних аудиторських процедур через використання продуктивної комбінації методів, прийомів, способів аудиту податків та обов'язкових платежів до бюджету.

Ключові слова: аудит, податки, програма аудиту, аудиторські процедури, ризик суттєвого викривлення, фінансова звітність, твердження, розрахунки з бюджетом.

Постановка проблеми. Нині аудиторська спільнота стурбована якістю аудиторських послуг. У зв'язку із цим на перший план виходить завдання забезпечення та оцінки якості аудиторської діяльності. Фахівці в галузі аудиту концентрують свою увагу на окремих процедурах контролю над виконавцями аудиторської перевірки. Розв'язання проблем розрахунків із бюджетом стає ключовим завданням бухгалтера в процесі його роботи, тому досить часто питання обліку податків та обов'язкових платежів, складання податкової звітності стають об'єктами аудиту.

Через часту зміну податкового законодавства та його неоднозначне тлумачення в практичній діяльності підприємств мають місце допущення помилок, тому постійно посилюється роль аудиту як основного інструменту підтвердження достовірності та прозорості фінансової звітності. У зв'язку із цим доцільним є дослідження методики аудиту зобов'язань за податками і зборами, зокрема визначення складників програми перевірки, оскільки від правильного її складання залежить ефективність організації аудиторського процесу на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вітчизняних фахівців з аудиту варто відзначити Ф.Ф. Бутинця [1], О.А. Петрик [5], В.Я. Савченка [7], Т.О. Меліхова [3] та ін. Вони розробили методологію аудиту, підходи до оцінки ризику системи внутрішнього контролю, принципи організації аудиторського процесу, етапи аудиторської перевірки, методи одержання аудиторських доказів, теоретичні основи аудиту окремих об'єктів перевірки, зокрема розрахунків підприємств за податками і зборами, його інформаційне забезпечення та робочу документацію.

Незважаючи на значний внесок учених у розвиток науки та практики аудиту, залишається ще багато проблем методологічного та організаційно-практичного характеру, які потребують негайного розв'язання. Постійні зміни в законодавчому забезпеченні бухгалтерського обліку операцій з оподаткування підприємств вимагають перегляду наявних методик перевірки та принципів організації самої аудиторської перевірки.

Зокрема, виникає необхідність у розробленні програми аудиту заборгованості, яка б урахувала всі суттєві аспекти, містила повну та вичерпну інформацію щодо процедур та методів перевірки зобов'язань за податками і зборами.

Необхідно також обґрунтувати методологічні підходи до складання такої програми шляхом виокремлення основних домінант її побудови [4].

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження сучасних підходів до проведення аудиту розрахунків із бюджетом та взаємозв'язку завдань, методів і процедур, що використовуються в аудиторській діяльності; обґрунтування методологічних підходів до розроблення ефективних аудиторських процедур через використання продуктивної комбінації методів, прийомів, способів аудиту податків та обов'язкових платежів до бюджету для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності

Виклад основного матеріалу. У сучасних умовах діяльності суб'єктів економіки підтвердження повноти та достовірності фінансової звітності, а також відповідності її чинному законодавству України є основною метою аудиту розрахунків із бюджетом. Результати податкового аудиту знаходять своє відображення в аудиторському висновку.

Під час здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства на проведення аудиту податків спонукають такі причини, як: відсутність відділів внутрішнього аудиту; регулярні зміни в податковому законодавстві; часті податкові перевірки та накладання штрафів; відсутність на підприємствах методики проведення аналізу та аудиту податків, методики проведення ефективності та якості аудиту податків; поліпшення поточної господарської діяльності за рахунок змін в організації податкового обліку та поліпшення внутрішнього контролю; підтвердження достовірності податкової звітності, попередження штрафних санкцій [4].

Під час підготовки висновку аудитор має особливу увагу приділити нормативним вимогам законодавства.

Велика кількість податків та зборів, недосконалість податкового законодавства, значний податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення однієї й тієї ж операції в бухгалтерському і податковому обліку, що залежить від розбіжностей у законодавстві, тощо збільшують ризик підприємства. А з урахуванням великих штрафів, які накладаються на підприємства, та пені, що стягуються за прострочення платежів, збільшується аудиторський ризик [2].

Джерелами виникнення податкових ризиків виступають різні фактори. Так, за результатами анкетування людський чинник становить 42%; відсутність збігу декларованих дій власників з фактичними – 21%; стратегічні помилки під час планування бізнесу – 17%; нечіткість і висока динаміка законодавства і судової практики – 14%; протиправні дії або бездіяльність представників державних контролюючих органів – 6% [5].

Тому аудит розрахунків із бюджетом є одним із найпрацемісткіших, найскладніших і найвідповідальніших ділянок в аудиторській практиці.

Можна стверджувати, що процедури отримання аудиторських доказів за розрахунками з бюджетом є важливим елементом методології аудиторської діяльності. У МСА 500 «Аудиторські докази» передбачено такі процедури отримання аудиторських доказів: інспекція, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок і аналітичні процедури [2].

Результати дослідження дають змогу виділити загальнонаукові методи, які можуть використовуватися в ході аудиту. До них належать закони діалектичної логіки (закон переходу кількісних змін в якісні, закон єдності і боротьби протилежностей тощо), а також закони формальної логіки (закон суперечності, закон виключеного третього, закон тотожності).

Не менш важливим складником методів пізнання разом із законами діалектичної і формальної логіки є категорії діалектичної логіки. На практиці нерідко вони розглядаються й як методи аудиту.

Під час здійснення перевірки аудитором необхідно дослідити відповідність податкової та фінансової звітності нормативним і методологічним вимогам до її складання. До нормативно-правового забезпечення аудиту розрахунків із бюджетом належать: Конституція України, Податковий, Господарський, Цивільний кодекси України, закони України «Про аудиторську діяльність та «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», нормативно-правові акти, що регулюють окремі види податків та зборів, Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА), Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С) БО), інструктивні та методичні матеріали міністерств і відомств, внутрішні документи аудиторських фірм та підприємств.

Потрібно зазначити, що питання теоретичної бази проведення аудиту потребує детального перегляду, оскільки з прийняттям Податкового кодексу дію бага-

твох нормативних актів відмінили; також було змінено тлумачення окремих понять або взагалі втрачено їх практичне застосування (наприклад, «валові доходи» та «валові витрати»).

Вважаємо, що на етапі планування доцільно розробити систему ризиків діяльності аудиторської фірми (ризик недосягнення мети, ризик господарських відносин із клієнтом, ризик управління персоналом, ризик неотримання плати за виконані роботи тощо), серед яких – і ризик якості надання послуг. Лише у разі надання підприємством-замовником неправдивої інформації або затримки строків її надання аудиторська фірма звільняється від відповідальності за якість аудиторських послуг.

Доведено, що етап виконання являє собою процес надання аудиторських послуг запланованої якості та в запланованій кількості. Даний етап передбачає оцінку інформаційного, підприємницького та аудиторського ризиків, вибір стратегії проведення перевірки та її підтвердження.

Аудитор під час проведення аудиту податків та обов'язкових платежів в обов'язковому порядку складає програму аудиту на рівні фінансової звітності та тверджень керівництва для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення під час перевірки розрахунків із бюджетом, що включає такі домінанти:

1. Під час виконання перевірки реальності існування зобов'язань по розрахунках із бюджетом аудитор має перевірити достовірність існування таких зобов'язань, які мають відобразитися в балансі підприємства та звіті про фінансові результати.

2. Підтвердження повноти відображення операцій з оподаткування в бухгалтерському обліку, податковій та фінансовій звітності. На даному етапі аудитор має підтвердити, що всі господарські операції, пов'язані з нарахуванням та сплатою податків і зборів, відображені в бухгалтерському та податковому обліку, і, що найважливіше, – враховані всі відмінності та особливості такого відображення. Тобто важливо врахувати вимоги до визначення порядку та дати визнання заборгованості перед бюджетом.

3. Віднесення заборгованості перед бюджетом до складу зобов'язань підприємства. Відповідно до нормативно-правових актів з оподаткування, інформація про податки і збори має відобразитися у складі зобов'язань підприємства. Аудитору необхідно перевірити правильність визнання заборгованості в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, зокрема в балансі.

4. Завдання перевірки правильності оцінювання зобов'язань за податками і зборами, відповідно до вимог податкового законодавства, є найбільш працездатним і головним завданням. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [6], поточна заборгованість, до якої належать податки і збори, оцінюється за сумою погашення. Існує низка особливостей податкового обліку, яким потрібно приділити особливу увагу, наприклад відображення тимчасових податкових різниць. Ця категорія відображає суми, що мають вираховані або

нараховані суми до поточної заборгованості, хоча факт їх виникнення відноситься до минулих періодів.

5. Визнання заборгованості у відповідних звітних періодах. На даному етапі аудитор приділяє увагу порядку, а особливо даті здійснення господарських операцій, що є підставою для виникнення зобов'язань перед бюджетом, а також відображення заборгованості у податковій та фінансовій звітності у відповідних звітних періодах.

6. Перевірка розрахунку суми податків і зборів. Під час виконання цього завдання аудитор перевіряє правильність застосування відповідних ставок податків та зборів, а також здійснюється арифметична перевірка розрахунку сум обов'язкових платежів до бюджету [7].

7. Встановлення правильності відображення розрахунків із бюджетом на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності передбачає здійснення аудиту податкової заборгованості на рахунках та в бухгалтерській та податковій звітності згідно з нормативними документами.

Після завдань програми аудиту мають бути визначені об'єкти даного аудиту.

Під час здійснення аудиту податків та обов'язкових платежів до бюджету об'єктами перевірки стають такі бухгалтерські рахунки: 64 «Розрахунки за податками й платежами», який має такі субрахунки: 641 «Розрахунки за податками»; 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит»; 657 «Єдиний соціальний внесок»; 17 «Відстрочені податкові активи»; 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»; 79 «Фінансові результати»; 98 «Податок на прибуток» [5].

Можуть існувати відмінності в переліку рахунків залежно від виду діяльності або організаційно-правової форми організації, оскільки підприємство відкриває субрахунки відповідно до своїх потреб [3]. Аудитору необхідно ознайомитися з робочим планом рахунків суб'єкта, що перевіряється, та перевірити правильність ведення обліку на відповідних рахунках.

Найважливішим етапом перевірки є визначення процедур щодо аудиту зобов'язань за податками і зборами. На нашу думку, аудиторські процедури мають установлюватися відповідно до визначеної мети, поставлених завдань та прописуватися у програмі перевірки заборгованості. Аудиторський процес не має обмежуватися лише ними, і аудитор може на власний розсуд, використовуючи свої знання та набуті навички, коригувати їхній склад, ураховуючи специфіку діяльності конкретного підприємства та організації облікового процесу. Це важливе питання варто врахувати також під час розроблення робочої документації аудиту розрахунків із бюджетом.

Висновки. Враховуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що проблематика податкового обліку стосується усіх сфер економічної діяльності, як юридичних, так і фізичних осіб, тому без спеціальної фахової підготовки щодо відображення в обліку операцій із нарахування утримання та проведення розрахунків

із бюджетом зробити це неможливо. Кожен аудитор має надавати особливого значення аудиту податків та платежів, і для надання високоякісних послуг аудитор повинен використовувати систематизовану перевірку, що має формальне вираження у програмі аудиту та її завданнях.

Використання запропонованих аудиторських процедур під час перевірки зобов'язань за податками

і зборами допоможе ідентифікувати ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень керівництва, розв'язати наявні проблеми методичного, організаційного та технічного характеру, а також сприятиме підвищенню якості та достовірності звіту незалежного аудитора (аудиторського висновку), складеного за результатами перевірки як окремого елемента фінансової звітності «Розрахунки з бюджетом».

Список літератури:

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник; 2-е вид., перероб. та доп. Житомир: Рута, 2010. С. 672.
2. Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 1. Видання 2015 р. / Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2016_1.pdf.
3. Меліхова Т.О. Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту податків на підприємствах. Економіка та держава. 2015. № 1. С. 52–56.
4. Налоговые риски. URL: <http://institutiones.com/general/1184-nalogovyeriski.html>.
5. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: монографія. К.: КНЕУ, 2013. 260 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. Міністерством фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
7. Савченко В.Я. Аудит: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2012. 322 с.

ГЕНЕРИРОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР В КОНТЕКСТЕ АУДИТА РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГАМ И ПЛАТЕЖАМ

В статье исследованы современные подходы к проведению аудита расчетов с бюджетом и взаимосвязь заданий, методов и процедур, которые используются в аудиторской деятельности. Обоснованы методологические подходы к разработке эффективных аудиторских процедур через использование продуктивной комбинации методов, приемов, способов аудита налогов и обязательных платежей в бюджет.

Ключевые слова: аудит, налоги, программа аудита, аудиторские процедуры, риск существенного искривления, финансовая отчетность, утверждение, расчеты с бюджетом.

GENERATION OF AUDIT PROCEDURES IN THE CONTEXT OF THE AUDIT OF SETTLEMENTS WITH THE BUDGET ON TAXES AND PAYMENTS

In the article investigational modern going near the leadthrough of audit of calculations with a budget and inter-communication of tasks, methods and procedures which are utilized in a public accountant activity. Grounded methodological going near development of effective public accountant procedures through the use of productive combination of methods, receptions, methods of audit of taxes and obligatory payments in a budget.

Key words: an audit, taxes, program of audit, public accountant procedures, risk of substantial curvature, financial reporting, assertion, calculations, is with a budget.