

УДК 657.471.1:691

**Т.В.Фоміна, доц., канд. екон. наук**  
*Кіровоградський національний технічний університет*

## Основні етапи проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів

У статті представлено порядок проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів шляхом поділу його на етапи, та зазначенням на кожному з них необхідних аудиторських процедур.  
**аудит податків, аудиторські процедури, перевірка документів, програма аудиту**

У загальному вигляді проблема розвитку аудиторської діяльності в Україні полягає у виробленні комплексного, системного підходу і пов'язаних з ним методичних рішень, які б були здатні створити умови для їх практичного впровадження. На українському ринку досить успішно функціонує велика кількість аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів, проте вони часто стикаються з проблемами організаційного та методичного характеру, вирішення яких потребує інтеграції теорії та практики аудиту. Це забезпечить якість аудиторської діяльності і може бути досягнуто через розробку якісних методик аудиту, які б включали в себе чіткі рекомендації щодо перевірки того чи іншого об'єкту.

Однією із важливих складових загальної проблеми є питання вдосконалення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів. Це пов'язано з тим, що вагоме місце під час проведення аудиторських перевірок займає саме даний напрямок. Не дивлячись на наявність ряду методичних рекомендацій з перевірки того чи іншого виду податку, збору, іншого обов'язкового платежу, які розроблені податковою службою, питання формування доказової бази, порядок застосування конкретних способів та прийомів аудиту, джерела інформації тощо залишаються поза увагою як законодавців, так і науковців.

На сьогоднішній день при висвітленні в спеціальній літературі окремих питань щодо аудиту оподаткування, а також при розробці відповідних концепцій, не можна не враховувати досвід, накопичений міжнародною та вітчизняною наукою та практикою. Так, зокрема, у вітчизняному підручнику Г.М.Давидова присвячено цілий розділ аудиту податків зборів, зборів, обов'язкових платежів [1, с.220-258], у навчальному посібнику Пантелеєва В.П. тільки згадується про аудит податків і не більше [2]. Праці вітчизняних вчених є важливим науковим підґрунтям для подальшого розвитку методики аудиту оподаткування, проте, вони не містять чітких, детальних рекомендацій щодо проведення перевірки окремих видів податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Все це вказує на актуальність, доцільність та практичну

та основними аспектами його діяльності. Для цього аудитор повинен здійснити наступні аудиторські процедури:

- встановити юридичну та фактичну адресу підприємства, дату державної реєстрації та постановки на облік в органах ДПС та державних цільових фондах, форму власності, організаційно-правову форму, наявність представництв, філій, дочірніх підприємств;
- встановити види діяльності, якими може займатися підприємство у відповідності із статутними документами та кодами КВЕД (довідка зі статистики), наявність виданих патентів, ліцензій, дозволів;
- проаналізувати дані про пільгові види діяльності;
- встановити наявність відкритих поточних та валютних рахунків в установах банків;
- встановити чи здійснює підприємство свою діяльність у сфері зовнішньоекономічної діяльності, види експортно-імпортних операцій;
- встановити наявність зареєстрованих в органах ДПС реєстраторів розрахункових операцій та результати перевірок підприємства з питань дотримання встановленого порядку застосування готівки;
- вивчити дані про результати попередніх документальних перевірок та прийняті по ним рішення;
- проаналізувати фінансову, статистичну та податкову звітність;
- вивчити та проаналізувати номенклатуру продукції та видів послуг і робіт, що виготовляються (надаються) підприємству;
- дослідити технологічний процес та організаційну структуру підприємства, звернувши увагу на рух товарно-матеріальних цінностей, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, готової продукції, оскільки підприємства можуть мати значну інфраструктуру, яка включає основне виробництво, допоміжне виробництво, управління капітального будівництва, об'єкти соціальної сфери, підсобне господарство, підприємства громадського харчування, автотранспортне господарство тощо;
- вивчити та оцінити систему бухгалтерського та податкового обліку.

Аудит податків, зборів, обов'язкових платежів проводиться за такими основними етапами та передбачає перевірку:

- наявності та якості складання первинної документації, пов'язаної з визначенням бази оподаткування певним видом податків, зборів, платежів;
- правильності визначення платника податків, зборів, платежів (чи дійсно даний суб'єкт господарювання повинен сплачувати певні податки, збори, платежі);
- правильності визначення бази оподаткування, дати виникнення податкових зобов'язань за певним видом податків, зборів, платежів;
- повноти і своєчасності сплати окремих видів податків, зборів, платежів;
- правильності відображення інформації на рахунках обліку, в регістрах

- перевірка документів за змістом;
- арифметична перевірка документів;
- нормативна перевірка документів;
- зустрічна перевірка документів.

При перевірці документів за *формальними ознаками* аудитор підтверджує точність заповнення бланку, на якому оформлено конкретний документ; наявність усіх необхідних реквізитів; своєчасність складення документа; відповідність підписів осіб, які склали документ.

*Перевірка документів за змістом* передбачає зіставлення даних операцій, зазначених у документі, з аналогічними або взаємопов'язаними даними виробництва з метою встановлення законності (достовірності) зафіксованих операцій.

*Арифметична перевірка документів* здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків.

*Нормативна перевірка документів* здійснюється шляхом зіставлення фактичних витрат на одиницю товару, роботи чи послуг з нормативними або плановими (встановленими законами, постановами, кошторисами, лімітами) з метою встановлення обґрунтованості списання на виробництво сировини і матеріалів, палива, використання фонду оплати праці тощо.

*Зустрічна перевірка документів* проходить шляхом звірки (зіставлення) даних, відображених у документі, що перевіряється, з даними другого примірника цього ж документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які перебувають на підконтрольному об'єкті або в інших підприємствах, установах чи організаціях.

**Другий етап** аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів пов'язаний із визначенням того, чи необхідно згідно законодавства суб'єкту господарювання, що підлягає перевірці сплачувати той чи інший податок, збір, обов'язковий платіж. Для цього аудиторі необхідно здійснити аудиторські процедури, згруповані у таблиці 1.

**Третій етап аудиту** є найбільш складним та трудомістким. За кожним окремим податком, збором, платежем складається окрема програма аудиту. Проте, у загальному вигляді даний етап передбачає виконання наступних аудиторських процедур:

- встановлення ставки оподаткування певним видом податків зборів, платежів;
- визначення бази оподаткування, яка встановлена законодавством для кожного окремого податку;

Таблиця 1 - Аудиторські процедури та джерела інформації для підтвердження правильності визначення платника податків, зборів, платежів

| №з/п | Аудиторські процедури  | Джерела інформації  | Пояснення   |
|------|--|---|---|
| 1    | З'ясування системи оподаткування, на якій перебуває підприємство   | Довідка про взяття на облік платника податків в органах ДПІ (форма 40ПП), свідоцтво про право сплати єдиного податку, свідоцтво про право сплати фіксованого податку, свідоцтво платника податку на додану вартість, податкова звітність підприємства | Перелічені джерела інформації видаються платнику податку податковими органами, за допомогою яких визначається обрана платником самостійно система оподаткування, або яка має бути застосована в обов'язковому порядку   |
| 2    | З'ясування того, чи зареєстроване підприємство у фондах загальнообов'язкового державного пенсійного та соціального страхування   | Повідомлення про взяття на облік у відповідних фонах  | Аудитор звертає увагу на даному етапі на обов'язковість реєстрації у Пенсійному фонді, Фонді загальнообов'язкового соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, Фонді загальнообов'язкового соціального страхування на випадок безробіття, Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань в Україні, навіть якщо на підприємстві немає фонду оплати праці (немає працівників). |
| 3    | Обсяг реалізації за останні 12 календарних місяців   | Оборотно-сальдова відомість, кредитовий оборот за рахунками 7-го класу, Податкова декларація з податку на додану вартість, Декларація з податку на прибуток, інша податкова звітність (розрахунки, Звіти тощо)  | На підставі перелічених джерел інформації аудитор визначає обсяг реалізації за останні 12 календарних місяців з метою встановлення необхідності обов'язкової реєстрації платником ПДВ, а також можливості застосування спрощеної системи оподаткування.   |
| 4    | Визначення середньоспискової чисельності працюючих   | Табель обліку робочого часу, штатний розклад, відомість нарахування заробітної плати тощо.  | Це надасть можливість аудитору: по-перше, з'ясувати можливість застосування спрощеної системи оподаткування; по-друге, встановити види статистичної звітності, які підприємство має подавати додатково.   |
| 5    | У випадку, якщо підприємство перебуває на спеціальному режимі оподаткування податком на додану вартість, підтвердити можливість його застосування (для переробних підприємств та підприємств, що працюють у сфері сільського | Статут (Положення) сільськогосподарського підприємства, Свідоцтво про державну реєстрацію платника ПДВ (спеціальна форма, відмінна від стандартної і загальна)  | Аудитор на даному етапі повинен встановити чи має право дане підприємство застосовувати спеціальний режим оподаткування ПДВ.  |

- перевірка правильності обчислення податку, збору, платежу;
- перевірка правильності визначення податкових подій за непрямими податками;
- перевірка дотримання дати виникнення податкових зобов'язань.

Перевірка повноти і своєчасності перерахування податків, зборів, платежів становить **четвертий етап аудиту** та ґрунтується на даних виписок банку, платіжних доручень, квитанцій тощо. Для цього аудитор повинен співставити дати перерахування податків, зборів, платежів з датами граничного терміну їх сплати. Прострочення сплати тягне за собою нарахування пені. Слід додати, що, в залежності від податку, збору, платежу, порядок обчислення пені різний. Крім того, стосовно податків, Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» передбачає застосування штрафної санкції за прострочення сплати податків у залежності від кількості днів прострочення. Тому, аудитор, вже у ході аудиторської перевірки, виявивши прострочення сплати, повинен негайно повідомити про це керівництво задля уникнення зростання фінансових санкцій.

Наступним, **п'ятим, етапом аудиту** є перевірка правильності відображення даних операцій на рахунках обліку, в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку, яка передбачає здійснення наступних аудиторських процедур:

- ознайомлення із залишками за субрахунками до рахунку 64 «Розрахунки з бюджетом», 65 «Розрахунки зі страхування» які нададуть інформацію про недоплати та переоплати за певними видами податків, зборів, платежів;
- перевірка повноти відображення господарських операцій в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку;
- перевірка точності відображення розрахунків з бюджетом в первинних документах, реєстрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (інформація, наведена в первинних документах абсолютно тотожна даним аналітичного, синтетичного обліку і звітності);
- відповідності законодавчо-нормативній базі порядку відображення господарських операцій в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (дані в обліку відображені з урахуванням тих законодавчих норм, які діяли у той період, що підлягає перевірці);
- узгодженості інформації, наведеної у первинних документів з даними реєстрів аналітичного і синтетичного обліку.

За можливості аудитор може ініціювати проведення звірки даних підприємства з даними особових рахунків контролюючих органів. Це надасть аудитору впевненості у точності залишків за рахунками 64 та 65. На даному етапі аудитор повинен також співставити дані балансу в частині дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом та державними пенсійним фондом і фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування з даними залишків за

Податкового розрахунку земельного податку звіряються з даними додатку Р до декларації з податку на прибуток за рік тощо. Тому аудитор повинен враховувати та застосовувати методи камеральної перевірки податкових органів під часу аудиту оподаткування.

Поряд з цим, аудитор має враховувати, що в податковій звітності, здебільшого, результати від діяльності розраховуються за першою з подій, яка настала раніше, - відвантажена продукція, виконані роботи, послуги або отримані на розрахункових рахунок грошові кошти. На відміну від податкової звітності, показники фінансової звітності розраховуються з моменту фактичного виникнення витрат, доходів, визначених у Положеннях (Стандартах) бухгалтерського обліку.

Крім того, слід пам'ятати, що показники різних звітів треба звіряти за однакові періоди, а щодо показників одного звіту - доцільно проводити арифметичну перевірку зі звітами попередніх періодів (у звітах, де облік ведеться наростаючим підсумком).

Елементами наукової новизни проведеного дослідження є розроблені методичні підходи щодо аудиторської перевірки правильності нарахування та сплати податків, зборів, обов'язкових платежів через висвітлення етапів, джерел формування доказової бази, способів їх отримання.

Теоретичне значення результатів полягає в обґрунтуванні доцільності та необхідності розробки методичних рекомендацій щодо аудиту оподаткування. Застосування та врахування ряду положень запропонованої методики допоможе зробити технологію і організацію проведення аудиторських перевірок більш раціональною, зменшить трудомісткість аудиторських процедур, сприятиме підвищенню ефективності аудиту. В практичному відношенні запропоновані автором підходи використовуються в практичній діяльності ТОВ АП «Дункан-Аудит» (м.Кіровоград).

Перспективи даного дослідження зводяться до розробки детальних методик аудиту окремих податків, зборів, обов'язкових платежів.

## Список літератури

1. Давидов Г.М. Аудит: [підручник] / Григорій Миколайович Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с. - (Вища освіта XXI століття).
2. Пантелєєв В.П. Аудит: [навчальний посібник] / Володимир Павлович Пантелєєв. - К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.

*Т. Фомина*

### **Основные этапы проведения аудита налогов, сборов, обязательных платежей**

В статье представлен порядок проведения аудита налогов, сборов, обязательных платежей путем выделения в нем основных этапов и определением на каждом из них необходимых аудиторских процедур.