

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ Й ОBOB'ЯЗКОВИМИ ПЛАТЕЖАМИ

У статті розглянуто основні проблеми, які вирішуються аудитором при проведенні аудиту розрахунків з бюджетом. Визначено основні завдання аудиту податків та обов'язкових платежів до бюджету.

В статье рассмотрены основные проблемы которые должен решить аудитор при проведении аудита расчетов с бюджетом. Определенно основные задания аудита налогов и обязательных платежей в бюджет.

In the article are considered the basic problems that should resolve the auditor to audit settlements with the budget. We have determined basic tasks the audit of taxes and obligatory payments in a budget.

Ключові слова: аудит, податки, завдання аудиту, програма аудиту, бухгалтерський облік, податковий облік.

Розв'язання проблем розрахунків з бюджетом стає ключовим завданням бухгалтера в процесі його роботи, тому досить часто саме питання обліку податків та обов'язкових платежів, складання податкової звітності стають об'єктами аудиту.

В силу частішої зміни податкового законодавства та його неоднозначного 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 з цим доцільним є дослідження методики аудиту зобов'язань за податками і зборами, зокрема визначення складових програми перевірки, оскільки від правильного її складання залежить ефективність організації аудиторського процесу на підприємстві.

Серед вітчизняних фахівців з аудиту варто відзначити Ф.Ф.Бутинця [1], Н.І.Дорош [2], В.Я.Савченка [9], Т.О.Матвієнко [3], Т.О.Меліхова [4] 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 вчених 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 існуючих методик та принципів організації аудиторської перевірки.

Зокрема, виникає необхідність у розробці програми аудиту заборгованості, яка б враховувала усі суттєві аспекти, містила повну та вичерпну інформацію щодо процедур та методів перевірки зобов'язань за податками і зборами. Необхідно також обґрунтувати концептуальні засади складання такої програми шляхом виокремлення основоположних принципів її побудови [4, с.52].

Метою даної статті є розгляд засад нарахування, обліку та сплати податків, а також формування завдань аудиту податків та обов'язкових платежів до бюджету згідно з Податковим кодексом та відповідно до питань, які виникають у зв'язку з переходом до ринкової економіки.

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 виражаються аудиторським висновком.

При здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємства на проведення аудиту податків спонукають такі причини, як: відсутність відділів внутрішнього аудиту; регулярні зміни у 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 у організації податкового обліку та поліпшення внутрішнього контролю; підтвердження достовірності податкової звітності, попередження штрафних санкцій [4, с.52].

Тому для складання достовірного висновку аудитор має особливу увагу приділити нормативним вимогам законодавства. Оскільки велика кількість податків та зборів (рис. 1), недосконалість податкового законодавства, значний податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення однієї і 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 стягується за прострочення платежів, збільшується аудиторський ризик.

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 при плануванні бізнесу – 17%; нечіткість і висока динаміка законодавства і судової практики – 14%; протиправні дії або бездіяльність представників державних контролюючих органів – 6% [6].

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

При здійсненні перевірки аудитор необхідно дослідити відповідність податкової та фінансової звітності нормативним і методологічним вимогам до її

складання. До нормативно-правового забезпечення аудиту розрахунків з бюджетом належать: Конституція України, Податковий, Господарський та Цивільний кодекси, закони України «Про аудиторську діяльність», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», інші нормативно-правові акти, що регулюють окремі види податків та зборів, Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), інструктивні та методичні матеріали міністерств і відомств, внутрішні документи аудиторських фірм та підприємств.

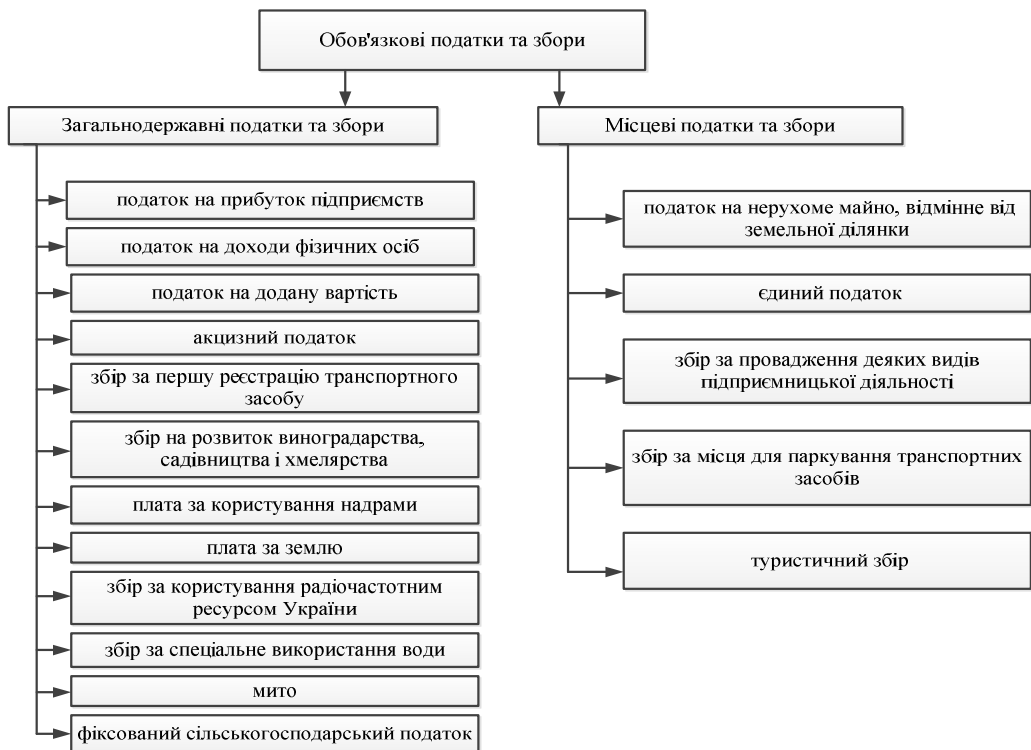


Рис. 1. Найпоширеніші обов'язкові податки (сформовано автором на підставі Податкового кодексу [7]).

Потрібно зазначити, що питання теоретичної бази проведення аудиту потребує детального перегляду, оскільки з прийняттям нового Податкового кодексу дію багатьох нормативних актів відмінили. Також необхідно вказати на те, що було змінено тлумачення окремих понять або взагалі втрачено їх практичне застосування (наприклад, «валові доходи» та «валові витрати»).

Аудитор при проведенні аудиту податків та обов'язкових платежів в обов'язковому порядку складає програму аудиту. Виділено такі завдання програми аудиту (рис. 2.)



Рис. 2. Завдання аудитора (сформовано автором на підставі [3, с.102])

Прокоментуємо дані завдання:

1. При виконанні перевірки реальності існування зобов'язань по розрахунках із бюджетом аудитор має перевірити достовірність існування таких зобов'язань, які мають відобразитися у 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 у 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. Тому аудитору необхідно перевірити правильність визнання заборгованості у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, зокрема у Балансі.

4. Завдання перевірки правильності оцінювання зобов'язань за податками і зборами відповідно до вимог податкового законодавства є найбільш працемістким і головним завданням. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [8], 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. При виконанні даного завдання аудитор перевіряє правомірність застосування відповідних ставок податків та зборів, а також здійснюється арифметична перевірка розрахунку сум обов'язкових платежів до бюджету.

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

Після завдань програми аудиту мають бути визначені об'єкти даного аудиту. При здійсненні аудиту податків та обов'язкових платежів до бюджету об'єктами перевірки стають такі бухгалтерські рахунки:

1. 64 «Розрахунки за податками й платежами», який має такі субрахунки:
 - a. 641 «Розрахунки за податками»;
 - b. 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;
 - c. 643 «Податкові зобов'язання»;
 - d. 644 «Податковий кредит».
2. 657 «Єдиний Соціальний внесок»;
3. 17 «Відстрочені податкові активи»;
4. 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»;
5. 79 «Фінансові результати»;
6. 98 «Податок на прибуток».

Можуть існувати відмінності у переліку рахунків залежно від виду діяльності або організаційно-правової форми організації, оскільки підприємство відкриває субрахунки відповідно до своїх потреб. Тому аудитору необхідно ознайомитись 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 встановлюватись відповідно до визначеної мети, поставлених завдань та прописуватись у програмі перевірки заборгованості. Аудиторський процес не має обмежуватись лише ними, і аудитор може на власний розсуд, використовуючи свої знання та набуті навички, коригувати їхній склад,

враховуючи специфіку діяльності конкретного підприємства та організації облікового процесу. Це важливе питання варто враховувати також при розробці робочої документації аудиту розрахунків з бюджетом [3, с.103].

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 з нарахування утримання та проведення розрахунків з бюджетом не можливо. 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 і її завданнях. Використання запропонованих завдань аудиту зобов'язань за податками і зборами допоможе розв'язати існуючі проблеми методичного, організаційного та технічного характеру, а також сприятиме підвищенню якості та достовірності аудиторського висновку, складеного за результатами перевірки.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Франц Францович Бутинець. – 2 – е вид., перероб та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – с. 672.
2. Дорош Н.І. Аудит: теорія та практика: моногр. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с.495.
3. Матвієнко Т.О. Програма аудиту зобов'язань за податками та зборами // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010 – №12 (115) – с.99 – 104.
4. Меліхова Т.О. Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту податків на підприємствах // Економіка та держава. – 2010. – №1. – с. 52 – 56.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004р. / пер. з англ.. О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик [та ін.]. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. – с. 1028.
6. Налоговые риски – Режим доступу: <http://institutiones.com/general/1184-nalogovyeriski.html>.
7. Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями) від 2 грудня 2010 року №2756 – VI.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене Міністерством фінансів України від 31.01.2000 р. №20, із змінами та доповненнями.
9. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник / Володимир Якович Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – с.322.