

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Білей Марія Іванівна

АУДИТ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»
випускова кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Студент групи ОЕЕМ-22
Білей М.І. _____

Тернопіль 2018

Зміст

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ	6
1.1. Сутність аудиту оподаткування підприємств, його види, мета та завдання	6
1.2. Організація аудиту оподаткування підприємств.....	7
1.3. Планування проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів.	8
Висновки до розділу 1	13
РОЗДІЛ 2. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ ОПОДАТКУВАННЯ	16
2.1. Методика аудиту розрахунку податку на прибуток	16
2.2. Аудит податку на додану вартість	19
2.3. Аудит єдиного соціального внеску	22
Висновки до розділу 2	23
РОЗДІЛ 3. ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ.....	26
3.1. Порухення в сфері оподаткування та заходи щодо їх виявлення.....	26
3.2. Основні методи аналізу податкових ризиків в процесі прийняття управлінських рішень.....	29
3.3. Методика внутрішнього аудиту податкових платежів	33
Висновки до розділу 3	35
ВИСНОВКИ.....	37
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:	42
ДОДАТКИ.....	56

ВСТУП

Актуальність дослідження. Одним з найбільш важливих чинників становлення та розвитку економіки з ринковим механізмом господарювання, “лакмусовим папірцем” економічного клімату в країні є підприємництво. Тому створення передумов щодо активізації підприємницької діяльності є необхідним для подолання кризи, забезпечення стабілізації та росту економіки. Проте, сучасне економічне середовище в Україні не сприяє розвитку підприємництва. Одним із основних факторів, що перешкоджають розвитку вітчизняного бізнесу сьогодні, є податковий тиск, котрий спричиняє такі негаразди як брак обігових коштів, збільшення собівартості продукції, зменшення реальних виплат на оплату праці, штучний ріст цін, а отже зменшує ефективність підприємницької діяльності, що у масштабах держави призводить до спаду ділової активності суб’єктів господарювання і тінізації економіки.

Проблема податкового тягаря на підприємства полягає не тільки у високих ставках і значній кількості податків, але і у неузгодженості правил оподаткування з обліком, що проявляється у фіскальному підході щодо розрахунку доходів і витрат, котрі формують прибуток до оподаткування, відсутності регламентованої методики їх обчислення в обліку, а також недосконалій процедурі взаємозв’язку податкових органів із платником податку. У зв’язку з цим дослідження проблем аудиту у сфері оподаткування підприємств та оптимізації податкових розрахунків є актуальним і своєчасним як з теоретичної, так і з практичної позиції.

Мета і задачі дослідження. Мета роботи полягає в розробці системи заходів удосконалення аудиторських процедур перевірки розрахунків підприємств за платежами в бюджет, визначенні методів податкового планування. Поставлена мета зумовила необхідність вирішення таких завдань:

- вивчити історичний шлях розвитку та сучасного стану податкової системи України;
- дослідити місце і роль податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку задля уточнення їх завдань та функцій;

- проаналізувати основи формування податкового зобов'язання та засади формування податкової звітності з податку на прибуток у системі бухгалтерського обліку;
- проаналізувати методичні відмінності формування таких загальноекономічних категорій як дохід, витрати, прибуток у системі бухгалтерського обліку та відповідно до податкового законодавства;
- вивчити основні засади нарахування, сплати (відшкодування) податку на додану вартість та інших податків та зборів, особливості їх відображення в обліку, здійснення документообігу та формування звітності;
- визначити місце, значення та методику здійснення внутрігосподарського контролю податкових розрахунків у системі управління підприємством;
- дослідити методику здійснення контролю з боку податкових органів;
- дослідити випадки можливого порушення податкового законодавства та відповідальність платника податку.

Об'єктом дослідження є аудит операцій оподаткування ПАТ «Укртрансгаз» при здійсненні розрахунків за платежами в бюджет.

Предметом дослідження є організація та методика здійснення аудиту податкових платежів в бюджет.

Методи дослідження. Методологічну і теоретичну основу роботи складають дослідження вітчизняних і російських економістів з питань теорії обліку та практики здійснення розрахунків підприємств за платежами в бюджет. У дослідженні використано методи:

- статистично-економічний – для опрацювання масиву статистичних даних;
- метод єдності історичного і логічного в економічних дослідженнях – для вивчення історичного досвіду системи оподаткування України;
- графічний – для наочної ілюстрації досліджуваних процесів;
- аналізу і синтезу, порівняння – для вивчення методичних відмінностей формування таких загальноекономічних категорій як дохід, витрати, прибуток у системі бухгалтерського обліку та відповідно до податкового законодавства;

– структурно-логічного аналізу – для опрацювання методики здійснення внутрішнього та зовнішнього податкового контролю.

Інформаційну основу роботи формують законодавчі акти України, нормативні документи, річні звіти й інші статистичні дані Державної податкової адміністрації України, дані синтетичного й аналітичного обліку ПАТ «Укртрансгаз» його фінансова і податкова звітність.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні наукових підходів, зарубіжної та вітчизняної практики аудиту операцій оподаткування підприємств, а саме:

- Узагальнено чинну нормативну базу щодо регулювання здійснення податкового аудиту та інших завдань з питань оподаткування в Україні;
- запропоновано методику аудиту оподаткування, що дозволяє враховувати цілі і завдання податкового планування, що знаходять відображення у встановленні допустимого рівня податкового ризику, а також передбачає можливість вибору моделей цільових функцій для виміру рівня податкового ризику і методів їх безпосередньої оцінки в залежності від розв’язуваних завдань і вихідного інформаційного масиву
- запропоновано основні напрями програми аудиту податку на прибуток, ПДВ та єдиного соціального внеску.

Практична цінність одержаних результатів. Отримані результати дослідження мають прикладний характер і можуть використовуватися у практичній діяльності підприємств.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано наступні праці:

Білей М.І. Внутрішній аудит податкових платежів підприємства: оцінка необхідності запровадження та складності організації // Збірник статей студентів кафедри економічної експертизи і аудиту бізнесу. – 2018. – С. 12-15.

Структуру роботи складають вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел та додатки. Робота містить 16 таблиць, 14 рисунків, 3 формули, 14 додатків, 128 позицій літературних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

1.1. Сутність аудиту оподаткування підприємств, його види, мета та завдання

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.

Незалежно від виду податків, що перевіряються, та обсягу аудиторської перевірки аудитор для забезпечення найбільш якісного проведення аудиту податків, зборів та обов'язкових платежів повинен ретельно ознайомитись із

суб'єктом перевірки та основними аспектами його діяльності. Для цього аудитор повинен здійснити наступні аудиторські процедури:

....

....

Податковий аудит може виконуватись як у рамках традиційного аудиту фінансової звітності, так і при виконанні аудиту спеціального призначення чи інших завдань з надання впевненості, а також при здійсненні аудиторських послуг щодо консультування клієнта з питань оподаткування, податкової звітності та її відповідності чинному податковому законодавству.

1.2. Організація аудиту оподаткування підприємств

Замовниками податкового аудиту можуть бути різні групи підприємств, а саме: а) великі компанії зі складною організаційною структурою, які мають самостійні підрозділи, що є платниками податків; б) підприємства, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність і мають складні податкові розрахунки; в) підприємства, для яких загальний аудит є обов'язковим; г) суб'єкти господарювання перед очікуваною перевіркою податковими органами для зниження податкових ризиків; д) підприємства, де здійснено зміну головного бухгалтера чи керівника, а також інші суб'єкти господарювання. У цілому податковий аудит є актуальним для всіх підприємств та установ, які здійснюють відрахування до бюджету та позабюджетні фонди.

Замовники податкового аудиту та користувачі звіту аудитора повинні усвідомлювати, що думка аудитора щодо податкової звітності не може бути підтвердженням достовірності усієї фінансової бухгалтерської звітності.

Чинна нормативна база щодо регулювання здійснення податкового аудиту та інших завдань з питань оподаткування в Україні включає:

...

...

Після укладення договору на виконання податкового аудиту призначається виконавець (група виконавців); встановлюються строки виконання окремих етапів перевірки, які можуть бути узгоджені із замовником; проводиться оцінка податкового та аудиторського ризику, встановлюється рівень суттєвості, розробляються план і програми аудиторської перевірки. Наступним є виконання безпосередньо аудиторських процедур для перевірки податкових розрахунків і документування їх результатів, узагальнення отриманої інформації, підготовка аудиторського звіту та відповідних рекомендацій замовнику податкового аудиту.

1.3. Планування проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів

Розробка планів і програм є одним з етапів аудиту. Серед етапів аудиту фінансової звітності більшість вітчизняних та зарубіжних авторів традиційно виділяють такі: переддоговірний, збір інформації, розробка плану та програми перевірки, процедури безпосередньо перевірки, проміжний та підсумковий контроль, складання висновку (звіту) (таблиця 1.2). У вітчизняній літературі цей аспект досліджено не достатньо.

При дослідженні змісту етапів аудиту податків важливо окреслити як загально прийняті аспекти планування аудиту фінансової звітності, так і специфічні, притаманні саме аудиту податків. Врахування останнього чинника та відповідь на вимоги нової редакції МСА (2012 року видання), дозволяє рекомендувати шість етапів вітчизняного аудиту податків:

....

Спираючись на вимоги п. 7 МСА 300 (2012 року видання) аудиторю необхідно скласти і документально оформити:

- загальний план (стратегію) аудиту, описавши в ньому передбачувані

обсяг, час і напрямок аудиту;

- детальний план (програму) аудиту з описом характеру, часу і обсягу аудиторських процедур (п. 9 МСА 300).

Стратегію і план відрізняють рівень постановки завдань. Перший стосується загальних напрямів перевірки, а другий - перевірки за конкретними податками і зборами. Для того аби скласти план перевірки (стратегічний і поточний) необхідно дослідити умови діяльності клієнта. Такі умови доцільно групувати по факторах: *характер діяльності платника податків; система оподаткування та внутрішнього контролю; ризики суттєвості; характер, час і обсяг аудиторських процедур* (табл. 1.3). Умови діяльності впливають на характер загальної стратегії і плану аудиту податків.

...

....

Програма тестів засобів контролю - це перелік сукупності дій, призначених для збору інформації про функціонування системи внутрішнього контролю, у тому числі й обліку замовника. Призначення цих тестів - виявлення істотних недоліків заходів контролю платника податків, які призводять до помилок у податкових реєстрах та деклараціях. Практика свідчить, що ефективними засобами внутрішнього контролю виступають такі організаційні заходи: перевірка головним бухгалтером підприємства результатів роботи підлеглих бухгалтерів по суті облікових показників; колективне обговорення проблемних питань податкового обліку в колі фахівців підприємства та залучених консультантів; вимога головного бухгалтера підпису виконавця у результатних (зведених) реєстрах податкового обліку (у тому числі й електронного), проведення внутрішнього аудиту податків тощо.

Зазначені позиції можуть бути занотовані у формі анкети, яку заповнює аудитор під час вивчення системи внутрішнього контролю податків.

Програма аудиторських процедур по суті містить у собі детальні завдання щодо порядку перевірки показників реєстрів податкового обліку, підтвердних первинних та зведених документів, відображення оборотів і сальдо за рахунками

фінансового обліку в частині використання їх показників у податкових розрахунках (рахунки доходів, витрат, податкових різниць - з податку на прибуток; податкових зобов'язань і податкового кредиту - по ПДВ; аналітичні дані рахунку 92 «Адміністративні витрати» щодо розрахунків ресурсних платежів тощо).

....

При перевірці повноти й правильності обрахування податків доцільно обрати звітний період, дані якого перевіряються суцільним методом. Якщо це неможливо через великий обсяг документів, то аудитор планує вибіркочу перевірку. Практика свідчить, що первинні документи з ПДВ, особливо в частині «вхідного» податку, необхідно перевіряти, як правило, суцільно, а за інформацію за іншими податками - вибірково. Також у практиці суцільно перевіряють зведені податкові й відповідні бухгалтерські реєстри — картки рахунку, журнали-ордери, головна книга. В цілому, вибір прийому перевірки залежить від значущості і складності податку для замовника.

...

Процедури аудиту поточних зобов'язань щодо оподаткування, як зазначають автори О. Петрик, В. Савченко, Д. Свідерський, зводяться до перевірки правильності й достовірності визначення бази для розрахунків за податками (за окремими їх видами) та обліку розрахунків за податками, сум податкових зобов'язань та податкового кредиту, відповідності їх аналітичного і синтетичного обліку та показників фінансової звітності [17, с. 203].

Таке визначення не викликає заперечень з точки зору аудиту фінансової звітності і окремих її статей. Водночас, перевірка лише бухгалтерських рахунків не дає уяви про податкові наслідки. Саме тому аудиту податків притаманні процедури перевірки показників податкових декларацій як основної форми податкової звітності. А від так, процедури з виявлення помилок слід застосовувати відносно облікових реєстрів податкового обліку платнику податку. Інформацію двох видів обліку - фінансового і податкового аудитор доцільно узагальнити на рівні оборотів та сальдо субрахунків першого та другого рівнів синтетичного рахунку 64 «Розрахунки за податками та платежами». Виявлення відхилень між такою інформацією - одне з завдань аудитора.

Зв'язок бухгалтерського фінансового обліку з податковими розрахунками обумовлює доцільність розгляду положень облікової політики замовника. Зокрема, доцільно визначити, чи передбачена робочим планом рахунків достатня глибина аналітичного обліку за всіма складовими податків (внески, збори). Зокрема, відсутність у робочому плані рахунків підприємства із філейною структурою управління субрахунків п'ятого порядку ускладнює аудиторську перевірку і підвищує ризик аудитора — ризик не виявлення (РН) окремих позицій аналітики підрозділів. Наприклад, субрахунок 6415 «ПДВ до сплати» у такому разі має бути доповнений п'ятим знаком за кількістю філій платника податку — 64151 «ПДВ за філією № 1», 64152 «ПДВ за філією № 2» тощо. Аналогічні вимоги ставляться і до інших рахунків.

На завершальному етапі планування аудитор (керівник групи) складає

робочі плани за розділами обліку або видами податків і доводить їх до відома відповідному учаснику перевірки. Пропонується включити до плану такі показники, як наведено в таблиці 1.5.

...

Уточнення плану. Загальну стратегію та план (програму) аудиту в міру необхідності можна уточнювати й переглядати в ході аудиту. Планування аудитором своєї роботи здійснюється безупинно протягом усього часу виконання аудиторського завдання у зв'язку з мінливими обставинами або несподіваними результатами, отриманими в процесі виконання аудиторських процедур. Причини внесення значних змін у загальний план і програму аудиту можуть фіксуватися документально.

Під час складання плану (програми) аудиту податків пропонується використовувати принцип обережності й розумного сумніву в ефективності системи внутрішнього контролю економічного суб'єкта. З цією метою на етапі планування доцільно запропонувати особі підприємства, відповідальній за нарахування податків підприємства, що перевіряється, заповнити анкету, що містить список усіх податків, Платником яких він є або виконує функцію податкового агента. На підставі отриманих відповідей і дослідження облікової політики в сфері оподаткування можна одержати інформацію про те, нарахування й сплату яких податків платник можливо, не передбачив. За результатами опитування та вивчення системи обліку до програми можуть бути внесені зміни.

.....

Такий документ доцільно за нашою аудиторською практикою включити додатком до договору на аудиторські послуги із замовником. В цьому документі враховано основні вимоги МСА 300. Так, обсяг робіт і напрям аудиту визначено у назві розділів обліку - колонка 2, глибини перевірки як зовнішній прояв процедур аудиту - суцільно або вибірково - колонки 4-7. Часові рамки аудиту приписані у колонці 3 «Плановий термін робіт». Характер процедур аудиту визначає форми робочих документів аудитора і може бути прописаний окремо, як додаток до плану-програми і включати в себе: запити, анкетування, тести,

форми таблиць перевірки, зокрема, таблиць порівнянь даних обліку і податкової звітності тощо.

З метою ознайомлення із досвідом аудиторів інших країн проаналізовано програму аудиту податків, яку застосовують аудитори Російської Федерації (табл. 1.7). Аналогічний підхід є характерним і для білоруських аудиторів.

...

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.

Висновки до розділу 1

У розділі 1 «Теоретичні засади та нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні» здійснено дослідження теоретичних засад нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Це дозволяє нам сформулювати наступні висновки:

1. Податковий аудит в основному спрямовано на вдосконалення і точність податкових розрахунків клієнта, то до головних його функцій входять такі:
 - попередження зловживань, шахрайства у податковій галузі;
 - виявлення і виправлення помилок у податкових розрахунках і звітності клієнта;
 - розроблення рекомендацій підприємству-клієнту щодо податкового планування і податкової політики, оптимізація оподаткування;
 - сприяння підвищенню ступеня довіри користувачів інформації до перевіреної податкової звітності. Реалізація перелічених завдань аудиту оподаткування

підприємств передбачає виокремлення його видів, які визначаються характером аудиторського завдання.

2. Чинна нормативна база щодо регулювання здійснення податкового аудиту та інших завдань з питань оподаткування в Україні включає:

- Міжнародний стандарт контролю якості № 1 (МСКЯ 1) “Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості” – для всіх видів аудиторських завдань;
- сукупність Міжнародних стандартів аудиту (МСА) історичної фінансової звітності (МСА 200–720 при виконанні аудитором перевірки податкових розрахунків у межах класичного аудиту фінансової звітності);
- МСА 800 “Особливі міркування - аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення”, МСА 805 “Особливі міркування - аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту”, МСА 810 “Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності”;
- Міжнародні стандарти завдань з огляду 2400 “Завдання з огляду фінансової звітності” та 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що використовується незалежним аудитором суб’єкта господарювання”;
- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації 3000- 3699;
- Міжнародні стандарти супутніх послуг 4000-4699;
- внутрішньофірмові стандарти аудиторських фірм.

3. 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 аналітичного та синтетичного обліку;
- дотримання вимог законодавства щодо складання усіх видів звітності підприємства;
- взаємоузгодженості показників фінансової, статистичної та податкової звітності.

РОЗДІЛ 2. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Методика аудиту розрахунку податку на прибуток

Метою аудиту розрахунку податку на прибуток є висловлення думки аудитора щодо достовірності, об'єктивності та відповідності чинному законодавству показників звітності з нарахування та сплати податку на прибуток.

Завдання аудиту з розрахунку податку на прибуток:

- встановити перелік пільг щодо сплати податку та законність їх використання;
- перевірити правильність застосування ставки податку, а також арифметичні розрахунки з нарахування податку;
- обчислення доходу (за податковим обліком);
- визначення склад витрат (за податковим обліком), а саме – розрахунок собівартості;
- перевірити правильність розрахунку податкових різниць;
- визначити повноту і своєчасність сплати податку до бюджету;
- своєчасність подання звітності до податкових органів.

Аудит податкової звітності здійснюється за даними податкового обліку. Його призначення – визначення сум податків (табл. 2.1, табл. 2.2), що підлягають перерахуванню до бюджету, та забезпечення контролю за їх сплатою.

...

Пропонуємо у програмі аудиту податку на прибуток виділяти наступні аудиторські процедури:

1. Перевірка заборгованості або переплати податку на прибуток та штрафних санкцій за попередній період (РД-1). Аудиторські докази: Головна книга, оборотна відомість, журнал-ордер 3, банківська виписка.

2. Перевірка повноти відображення доходів (за податковим обліком) на підприємстві:

...

3. Перевірка повноти відображення витрат (за податковим обліком):

....

Аудиторські докази: наказ про облікову політику, ТТН, акт виконаних робіт, рахунки-фактури, відомості №12, 15, журнали-ордери №10, 10/1, Головна книга.

4. Перевірка розрахунку, нарахування податку на прибуток:

- перевірити правильність розрахунку податку на прибуток (РД-12);
- перевірити правильність нарахування податку на прибуток (РД-13);
- перевірка розрахунку податкових різниць (РД-14).

Аудиторські докази: Декларація, Головна книга, журнал операцій, Баланс, видаткові накладні, акт виконаних робіт.

5. Аналіз податкового навантаження (РД-15).

Аудиторські докази: Декларація.

Розкриємо докладніше викладені пропозиції.

1. Перевірка заборгованості або переплати податку на прибуток за попередній період (табл. 2.3).

...

2. Перевірка повноти відображення доходів за податковим обліком на підприємстві.

Завдання 2.1: перевірка доходів, одержаних за результатом дійсних операцій у процесі операційної діяльності.

Мета: перевірка відповідності документів на відвантаження продукції, товарів, послуг замовленням на продаж (табл.4-6); перевірка випадків відсутності документів на відвантажену продукцію, товарів, послуг; перевірка преїскурантних цін.

...

Аналогічно даній таблиці перевіряємо правильність віднесення витрат до складу загальновиробничих витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, витрат, які були не віднесені до складу витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуванням документів, що підтверджують здійснення витрат та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді, інших витрат (табл. 2.13).

...

5. Розрахунок податкового навантаження (табл. 2.17). Мета: Розрахувати податкове навантаження. Якісні аспекти: повнота, наявність.

Висновок: Якщо показник податкового навантаження менше 1 %, у податкових органів є всі підстави включити підприємство до переліку № 5 і скласти інформаційно-аналітичну довідку. А потім провести податкову перевірку.

....

Тому рекомендуємо підприємству, якщо він має низький рівень податкового навантаження, подавати разом з декларацією роз'яснювальний лист, в якому викладаються вагомні докази, що обґрунтовують правоту розрахунку податку на прибуток.

2.2. Аудит податку на додану вартість

Для досягнення загальної мети аудиту розрахунків з ПДВ перед аудитором постають такі основні групи завдань:

- встановити, чи є підприємство платником податку;
- з'ясувати законність застосування пільгового оподаткування.

Крім того, існують завдання функціонального характеру, такі як консультування платників податку з нормативно-правових питань оподаткування ПДВ для своєчасних і правильних розрахунків з бюджетом, а також з метою уникнення переплат та попередження фінансових санкцій з боку фіскальних органів держави; надання консультацій у разі встановлення порушень в оплаті податків щодо їх виправлень; допомога в організації оптимального оподаткування тощо.

Основні методологічні принципи організації аудиту ПДВ такі:

...

Суцільний метод організації перевірки дає змогу максимально знизити ризик, але потребує багато часу і трудових витрат, що, в свою чергу, збільшує плату за аудит.

З підприємством можливе узгодження проведення аудиту шляхом вибіркової перевірки. В такому разі аудитор має провести вибірку відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури тестування» і обов'язково документально оформити всю проведenu роботу відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 230 «Документація з аудиту».

Процес проведення аудиту розрахунків з ПДВ складається з таких етапів:

...

Із зазначеного переліку аудиторських доказів аудитор має обирати насамперед ті, які забезпечать найвищу якість аудиту щодо досліджуваного об'єкта, є більш доказовими, доречними та достовірними.

Для кожної аудиторської перевірки потрібно уточнювати перелік джерел інформації, які будуть використані, із урахуванням специфіки та галузі діяльності підприємства-клієнта. Сформований у такий спосіб перелік необхідних даних (назв конкретних первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності та інших фінансових бухгалтерських та небухгалтерських документів (як зовнішніх, так і внутрішніх) являтиме собою аудиторські номенклатури для перевірки розрахунків з ПДВ.

Основними методами та прийомами збирання аудиторських доказів для перевірки розрахунків з ПДВ є:

...

У програмі аудиту ПДВ аудитор відображує основні процедури для вирішення основних завдань аудиторської перевірки. Якщо аудит ґрунтується на даних попереднього аудиту, то необхідне ретельне вивчення робочих документів попереднього аудиту та принципів ведення обліку розрахунків з ПДВ, а також

визначення, чи адекватним був підхід попереднього аудитора.

У більш стислому вигляді до програми аудиту пропонуємо такі основні напрями її проведення:

....

При цьому вирішують такі завдання:

....

Подібна ситуація спостерігається також щодо перехідних операцій із підприємцями-єдиноподатниками відповідно до пп. 14.1.139 розд. І; п. 181.1 розд. V; пп. 1 підрозд. 8 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ).

Специфічна ситуація виникає з посередницькими договорами (комісії, доручення), що потрапили під перехідний період, які розпочато до 01.01.2011 р., а завершаться вже після цієї дати.

Нормативно визначені також особливі умови для юридичних і фізичних осіб, які сплачують єдиний податок.

..

Сума залишку за кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит» означає вартість податкового кредиту, нарахованого на суму авансів, перерахованих постачальникам, і має бути не більшою 1/6 суми дебетового залишку на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Потрібно проаналізувати за даними аналітичного обліку суми дебетового залишку рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» щодо можливості нарахування податкового кредиту згідно з чинним законодавством. Фактична сума залишку за кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит» буде зменшена на 1/6 сум дебетового залишку на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», на які податковий кредит не нараховується.

Сума залишку за дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит» означає вартість податкового кредиту, який не нарахований через відсутність податкових накладних, їх неправильне оформлення, а також з інших причин. Цей показник

підлягає аналізу за кожною сумою аналітичного обліку.

Необхідно провести «інвентаризацію» запізнілих (і таких, що ще не взяли участі з тих чи інших причин у формуванні податкового кредиту) податкових накладних, виявивши ті з них, за якими наближається однорічний строк з моменту виписки, щоб встигнути задекларувати за ними податковий кредит (включити до найближчої «останньої» декларації до закінчення 365-денного строку). В противному разі право на податковий кредит за податковими накладними, за якими пройшов строк 365 днів, буде втрачено. Запроваджений у такий спосіб граничний строк на відображення податкового кредиту в 365 днів тим самим фактично позбавляє платників податків можливості виправлення помилок (донарахування податкового кредиту за податковими накладними, які були отримані своєчасно, але помилково не включені до податкового кредиту) у більш тривалий період - тобто у відведені в загальному випадку для самовиправлення 1095 днів (п. 50.1 і ст. 201 ПКУ).

Якщо в наведених ситуаціях не буде відповідності, аналізують дані аналітичного обліку до кореспондуючих рахунків і за потреби відповідних первинних документів. Як правило, наявність невідповідностей визначається операціями, за якими не нараховуються суми податкового зобов'язання або податкового кредиту.

Відповідні суми потрібно звірити з даними реєстрів виданих і отриманих податкових накладних, а також з податковою декларацією.

2.3. Аудит єдиного соціального внеску

Основними завданнями, що ставляться під час проведення аудиту єдиного внеску є підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків, правильності ведення обліку за цими розрахунками, правильності заповнення звітності та відповідності даних облікових реєстрів даним податкової звітності. Кожне з цих завдань поділяється на більш конкретні.

Основним серед конкретних завдань аудитора є підготовка аудиторських

доказів за даним об'єктом. На підставі аналізу й узагальнення даних аудиторських доказів аудитор робить висновки про правильність ведення бухгалтерського обліку і достовірність бухгалтерської звітності. Для того щоб отримати узагальнений матеріал, який би характеризував правильність ведення бухгалтерського обліку й достовірність бухгалтерської звітності, аудитор під час проведення аудиторської перевірки відповідно до програми збирає за об'єктом необхідні докази. Незалежно від організації робіт у процесі аудиту єдиного внеску потрібно виконати наступні аудиторські процедури (рис. 2.1).

...

З метою ефективного проведення аудиторської перевірки аудитор складає план своєї роботи. Планування базується на попередньому вивченні особливостей фінансової діяльності клієнта.

Загальний план аудиту включає в себе основні стадії процесу аудиту із зазначенням конкретних завдань, переліку аудиторських процедур, строки їх виконання та відповідальних осіб та складається у виді таблиці (табл. 2.19).

...

Планування допомагає аудитору сконцентрувати увагу на найважливіших напрямках перевірки, найкращим чином організувати свою роботу та роботу асистентів, а також дає можливість здійснювати контроль виконання аудиторських процедур у період перевірки з метою вчасного коригування планових завдань. Планування ведеться протягом усієї аудиторської перевірки, у процесі роботи аудитор може вносити корективи та зміни до плану, причому причини повинні докладно документуватися.

Висновки до розділу 2

Здійснене у розділі 2 дослідження методики аудиту операцій оподаткування дозволяє нам зробити наступні висновки:

1. Аудит податкової звітності здійснюється за даними податкового обліку. Його призначення – визначення сум податків, що підлягають перерахуванню до

бюджету, та забезпечення контролю за їх сплатою. Нами узагальнено методичні підходи та запропоновано програму аудиту податку на прибуток, що передбачає наступні аудиторські процедури:

- перевірка заборгованості або переплати податку на прибуток та штрафних санкцій за попередній період (РД-1);
- перевірка повноти відображення доходів (за податковим обліком) на підприємстві;
- перевірка повноти відображення витрат (за податковим обліком);
- перевірка розрахунку, нарахування податку на прибуток;
- аналіз податкового навантаження.

Також ми рекомендуємо підприємству, якщо він має низький рівень податкового навантаження, подавати разом з декларацією роз'яснювальний лист, в якому викладаються вагомні докази, що обґрунтовують правоту розрахунку податку на прибуток.

2. Для досягнення загальної мети аудиту розрахунків з ПДВ перед аудитором постають такі основні групи завдань:

- встановити, чи є підприємство платником податку;
- з'ясувати законність застосування пільгового оподаткування.

Як правило, правильність нарахування податків і зборів, а також своєчасність їх сплати проводять суцільним методом, що дає змогу максимально знизити ризик, але потребує багато часу і трудових витрат. У програмі аудиту ПДВ аудитор відображує основні процедури для вирішення основних завдань аудиторської перевірки. Пропонуємо такі основні напрями програми аудиту проведення:

- 1) визначають, чи є підприємство платником ПДВ.
- 2) визначають нормативну базу з ПДВ з урахуванням усіх змін у періоді, який перевіряють.
- 3) встановлюють, чи користується підприємство пільгами з ПДВ та в яких обсягах.
- 4) встановлюють правильність визначення підприємством об'єкта

оподаткування ПДВ.

- 5) перевіряють правильність застосування ставок (0% або 20%).
- 6) перевіряють повноту та своєчасність сплати ПДВ.
- 7) аналізують альтернативні методи обчислення ПДВ.

3. Суттєвим завданням аудиторської перевірки є також встановлення відповідності оформлення податкових накладних, насамперед отриманих, чинним нормативним вимогам, оскільки в разі відсутності або невідповідності обов'язкових реквізитів у податковій накладній сума податкового кредиту по ній не визнається, що, у свою чергу, може призвести до негативних наслідків для платника податку.

Нормативними орієнтирами у цій ситуації є положення ПКУ та Порядок заповнення податкової накладної, згідно з якими податкова накладна може бути визнана недійсною з таких причин:

- не заповнені або неправильно заповнені обов'язкові реквізити, перелічені в п. 201.1 ПКУ.
- податкова накладна не зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - ЄРПН). Це правило стосується лише тих податкових накладних, сума ПДВ в яких підпадає під установлений у п. 11 підрозд. 2 розд. XX критерій.
- податкова накладна заповнена з порушенням порядку її заповнення.

4. Основними завданнями, що ставляться під час проведення аудиту єдиного внеску є підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків. Незалежно від організації робіт у процесі аудиту єдиного внеску потрібно виконати наступні аудиторські процедури. Найбільш трудомістким є етап, на якому перевіряють порядок нарахування оплати праці та інших виплат працівникам. Планування допомагає аудитору сконцентрувати увагу на найважливіших напрямках перевірки, найкращим чином організувати свою роботу та роботу асистентів, а також дає можливість здійснювати контроль виконання аудиторських процедур у період перевірки з метою вчасного коригування планових завдань.

РОЗДІЛ 3.

ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

3.1. Порушення в сфері оподаткування та заходи щодо їх виявлення

Прагнення платників податків зменшити свої податкові зобов'язання - це об'єктивне соціальне явище. Як стверджують провідні спеціалісти Центра економічних експертиз “Податки і фінансове право”, “протидія податкам як соціально-економічне явище існувало, існує і буде існувати доти, поки буде держава і буде бюджет. Це явище об'єктивне і не залежить від державного ладу і морального вигляду населення. Воно обумовлене самим призначенням податків - примусово вилучати частину власності громадян для загальних потреб”.

...

Існування потужного тіньового сектору в Україні спричиняє низку серйозних проблем, серед яких:

...

Податкова теорія та практика виділяє чотири основні види причин ухилення від сплати податків (див. табл. 1).

...

Основними причинами тінізації доходів в сучасних умовах є:

...

Проаналізувавши основні причини тінізації доходів, слід зазначити, що за весь час існування цього негативного явища в Україні з-поміж заходів державної політики, спрямованої на зменшення частки тіньових доходів, переважали такі, що передбачали зниження ставок податків і пожорсткішання податкового адміністрування. Найрадикальніших змін зазнала система оподаткування доходів фізичних осіб Так згідно з Законом “Про податок з доходів фізичних осіб” в Україні прогресивну систему оподаткування замінила пропорційна, яка

передбачає перехід від шкали податкових ставок до застосування єдиної ставки податку (з 01.01.2004 р. - 13 %, з 01. 01. 2007 р. - 15 %). На нашу думку такий перехід передчасний, тому що прогресивне оподаткування - це один з найвагоміших Інструментів регулювання диференціації доходів населення рівень якої за період реформування економіки має постійну тенденцію до зростання, і на сьогодні вона не подолана. В тій ситуації яка зараз склалася в Україні доцільно було б залишити прогресивне оподаткування, замінивши лише саму шкалу ставок. Адже зменшення податкового навантаження є особливо суттєвим для громадян з доходами вищими за середні. Очевидно, що цей крок є недостатнім, адже, як зазначалось вище, однією з головних причин тінізації доходів є значне навантаження на фонд оплата праці.

Силові та заборонні заходи, які реалізуються державою для локалізації тіньової економічної діяльності, не дають очікуваних результатів. Оскільки тіньова економічна діяльність у багатьох випадках є захисною реакцією суб'єктів на неможливість функціонування та розвитку в рамках офіційної економіки.

Проблема розмежування законних методів податкової оптимізації та схем ухилення від сплати податків цікавить керівників та бухгалтерів практично будь-якого підприємства. Досі немає жодного нормативного документа, який чітко розмежував би ці два поняття. І навряд чи найближчим часом з'являться. Чим зараз керуються податкові органи при перевірках і як самі платники податків розмежовують оптимізацію та ухилення від сплати податків? Щоб дати відповідь на ці запитання, перш за все розглянемо, які ж існують способи ухилення від сплати податків.

Найхарактернішими способами скоєння злочину за фактом ухилення від сплати податків, є способи, які найчастіше виокремлюються дослідниками [1, 3, 4, 5, 7] зображені в таблиці 3.2.

....

Податкове законодавство України часто дає платнику можливість ухилитися від сплати податків. Це, на нашу думку, обумовлено:

- наявністю в законодавстві значного числа податкових пільг;

- наявністю різноманітних ставок оподаткування;
- наявністю різних способів віднесення витрат: на собівартість, фінансовий результат, прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства;
- наявністю значних недоопрацювань в податкових законах, які пояснюються недосконалістю юридичної техніки і неврахування законодавцями всіх необхідних обставин, які можуть виникнути при нарахуванні чи сплаті того чи іншого податку.

Існує ціла низка правопорушень у сфері оподаткування, які ділять на [111]:

...

За проведеними дослідженнями виявлено основні сфери, в яких допускаються порушення або ухилення від оподаткування. А саме: фінансово-кредитна система, паливно-енергетичний комплекс, контрабанда, виробництво та реалізація підакцизних товарів, сільське господарство, зовнішньоекономічна діяльність, сфера приватизації, кіно-, відео бізнес [70].

Таким чином, на сьогодні злочинність у сфері оподаткування характеризується високим рівнем професіоналізму, налагодженими міжрегіональними і міжнародними зв'язками, високою оплатою праці учасників злочинних угруповань, зв'язком легальної діяльності з нелегальною. Також збільшується кількість протиправних проявів щодо співробітників податкових органів, усе більшого порушення набувають факти погроз і насильницьких дій. Все це вкрай негативно впливає на забезпечення надходжень до бюджету.

Невиваженість норм чинного законодавства дає можливість злочинним угрупованням безперешкодно і в масовому порядку створювати та реєструвати фіктивні підприємницькі структури, які в подальшому широко використовуються для розкрадань, ухилень від сплати податків, незаконного перетікання капіталу за кордон, приховування валютної виручки, маскуванню іншої протиправної діяльності. Але через відсутність дієвого механізму, який виключав би можливість державної реєстрації фіктивних підприємницьких структур, важко впливати на ці процеси і протидіяти їм.

На основі цих фактів розробимо план заходів щодо упередження

використання схем ухилення від оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань платниками податків, ці дані ми зобразимо у вигляді наступної таблиці 3.3.

...

Отже, проблема ухилення від сплати податків має складне підґрунтя й може бути вирішена певною мірою лише за умови комплексу заходів, що стосуються підвищення якості державних послуг:

- запровадження прогресивного оподаткування доходів громадян;
- вдосконалення контролю за сплатою податків;
- запровадження єдиного соціального податку, що
- передбачав би поступове зниження рівня оподаткування фонду оплати праці;
- розвиток фінансової системи;
- реформування пенсійної системи, системи охорони здоров'я, ЖКГ;
- зменшення кількості податкових пільг; вдосконалення податкового законодавства, прийняття Податкового Кодексу та заборону внесення змін до нього протягом п'яти років.

3.2. Основні методи аналізу податкових ризиків в процесі прийняття управлінських рішень

Протилежність інтересів платників податків, а саме мінімізація податкових платежів, дає змогу законними способами зменшувати податкове навантаження на підприємство. Наявна протилежність визначених інтересів сторін податкових правовідносин спричиняє конфліктність системи оподаткування, що є характерною ознакою ризиків податкового планування суб'єктів господарювання.

Під фактором податкового ризику розуміють обставини, які сприяють можливості виникнення небажаних для суб'єкта податкових правовідносин

наслідків у виді фінансових або інших втрат, пов'язаних з процесом оподаткування [3, с. 84]. Виходячи з того, що забезпечення податкової безпеки підприємства базується на методах фінансової безпеки, то можливо використати з них найбільш ефективніші методи зниження податкового ризику [20].

...

Управління податковими ризиками сьогодні - один з видів професійної діяльності, що динамічно розвивається. У штаті багатьох західних фірм є особлива посада - менеджер з ризику (ризик-менеджер), до чийх обов'язків входить забезпечення зниження усіх видів ризику. Ризик-менеджер поряд з відповідними фахівцями бере участь у прийнятті ризикованих рішень (наприклад, видача кредиту чи вибір об'єкта інвестування) і шукає способи того, як уникнути небажаних ризиків. Ці дії називаються системою управління ризиками.

Система управління податковими ризиками на підприємстві представлена на рис. 3.1.

...

Для того, щоб оцінити величину можливих втрат від податкового ризику необхідно розглянути існуючі способи аналізу ризиків і обрати ті з них, які можуть бути використані для оцінки податкових ризиків.

При оцінці ризику аналізують дві його складові: вірогідність настання і характер збитку. Вірогідність настання ризику може бути визначена об'єктивним або суб'єктивним методом. Об'єктивний метод визначення вірогідності заснований на обчисленні частоти, з якою відбувається ризикова подія. Суб'єктивний метод визначення вірогідності заснований на використанні різних припущень: думок того, хто оцінює, його особистого досвіду, оцінки експерта і тому подібне. Коли вірогідність визначається суб'єктивно, то різними суб'єктами аналізу може встановлюватися різне її значення для однієї і тієї ж події. Визначення характеру збитку навіть у разі суб'єктивної оцінки має заснований на припущеннях вартісний вираз.

Як суб'єктивні методи аналізу рівня ризиків можливе застосування таких

якісних методів, як аналогії, “Due Diligence”, “дерева рішень”, “Монте-Карло”.

У загальному методи впливу на всі види ризиків податкового планування на підприємстві можна подати у вигляді схеми (табл. 3.4)

...

На завершальному рівні управління податковими ризиками суб'єкта господарювання є оцінювання його результатів. На цьому етапі необхідно зібрати й опрацювати інформацію щодо впроваджених на підприємстві схем мінімізації податкових платежів, а також щодо ризиків їхньої реалізації, зокрема й тих, які призвели до негативних наслідків. На основі зібраної та опрацьованої інформації аналізують обставини, що призвели до втрат та збитків. Доцільно також зіставити витрати, які були понесені підприємством для запобігання негативних наслідків ризиків податкового планування, із отриманими вигодами.

Процес правління податковим ризиком, спрямований на досягнення допустимої його величини, повинен базуватися на аналізі ризикоутворюючих факторів і оцінкою окремих видів податкових ризиків, на основі якої доцільно приймати рішення про необхідність розробки заходів щодо їх нейтралізації.

Загальна схема пропонованого методичного підходу представлена на рис. 3.2.

...

Суть підходу полягає в тому, що

...

Таким чином, запропонований методичний підхід дозволяє враховувати цілі і завдання податкового планування, що знаходять відображення у встановленні допустимого рівня податкового ризику, а також передбачає можливість вибору моделей цільових функцій для виміру рівня податкового ризику і методів їх безпосередньої оцінки в залежності від розв'язуваних завдань і вихідного інформаційного масиву.

...

У разі отримання високих значень властивого ризику і ризику контролю слід організувати перевірку податкової звітності таким чином, щоб знизити

наскільки можливо величину ризику невиявлення викривлень і, тим самим, знизити загальний аудиторський ризик до прийняттого значення. Для цього необхідно збільшити рівень достатності облікових доказів у ході процедур перевірки по суті. При низьких значеннях властивого ризику і ризику контролю група із завдання має право допустити більш високий рівень ризику невиявлення.

Згідно зі значеннями коефіцієнтів чутливості (еластичності) податкового навантаження до зміни певних факторів, найбільш значимим фактором, що викликає сильна зміна податкового навантаження, серед досліджених показників, є рівень змінних витрат, що визначає зміна ПДВ, прийнятого до відшкодування.

Пропоновані методи вимірювання податкових ризиків дозволяють:

1) ...

Управління ризиками податкового планування суб'єктів господарювання - це сукупність методів, способів, прийомів і заходів економічного й організаційного характерів, спрямованих на дослідження різних видів ризиків податкового планування на підприємстві, та зниження їхніх негативних впливів при несприятливих подіях. Управління ризиками податкового планування суб'єктів господарювання можна вважати частиною ризик-менеджменту підприємства, що здійснюють послідовним застосуванням загальних функцій менеджменту (планування, організування, мотивування, контролювання і регулювання), із дотриманням основних правил (не можна ризикувати більше, ніж це дають змогу власні засоби (капітал): не слід ризикувати більшим заради меншого: необхідно обдумувати можливі наслідки ризиків) та принципів (максимізації аналізу можливих причин і чинників виникнення ризиків: мінімізації спектру можливих ризиків та ступеня їхнього впливу: адекватності швидкої реакції на зміни: прийняття тільки обґрунтованого ризику).

У сучасних умовах управління податковими ризиками стає особливо значущим, оскільки дозволяє скоротити обсяг податкових донарахувань за результатами перевірок, які можуть стати особливо важкими для компаній, що

зазнають проблеми з поточною ліквідністю. У міру посилення міжнародної інтеграції українських компаній і їх виходу на міжнародні ринки капіталу очікують подальшу трансформацію податкових функцій українських компаній. Швидше за все, пріоритетними завданнями для найбільших компаній у найближчі роки стануть системне управління податковими ризиками та підвищення ефективності оподаткування. Однак ті переваги, які дає бізнесу ефективне управління податковими ризиками й зобов'язаннями, роблять це завдання однією з найбільш пріоритетних для українських підприємств в умовах кризи.

3.3. Методика внутрішнього аудиту податкових платежів

Внутрішній аудит є суттєвим чинником якості контрольних функцій, здійснюваних платником податків, спираючись на внутрішні ресурси. Незалежному аудиторіві рекомендується ознайомитися з положенням про службу внутрішнього аудиту (контролю, моніторингу) і фактично виконуваними функціями такого підрозділу шляхом аналізу звітів підрозділу про виконану роботу.

Незважаючи на те, що Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА) за своєю суттю призначені для рекомендацій аудиторам з перевірки фінансової звітності, окремі їхні положення доцільно використовувати і при перевірках податків (зборів) зовнішнім аудитором. Це пояснюється аналогічністю багатьох технічних, процедурних питань в зазначених видах перевірок. До таких аналогій слід віднести і питання взаємодії зовнішнього і внутрішнього аудиторів.

Профільний МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» надає рекомендації щодо відносин між внутрішнім і зовнішнім аудитором.

...

Цей МСА розглядає відповідальність аудитора у випадках, якщо суб'єкт господарювання використовує послуги сторонніх організацій. В МСА 402

наведені приклади щодо надання послуги з дотримання податкового законодавства (податковий консалтинг) або контролю за зберіганням активів. До цього можна додати послуги з аутсорсингу. Послуги, що надає стороння організація, є частиною інформаційної системи користувача-замовника аудиту.

Однією з вимог цього МСА є розуміння аудитором сутності послуг, що надаються сторонніми організаціями. Зокрема, згідно з п. 11 МСА 402 аудитор повинен визначити ступінь впливу на доречні для аудиту заходи внутрішнього контролю користувача. При цьому в п. 16-17 цього МСА рекомендується застосовувати відповідні тести заходів внутрішнього контролю.

По завершенні підготовчого етапу аудитор резюмує позитивні та негативні чинники, які впливають на якість системи внутрішнього контролю платника податків. Таку оцінку доцільно давати по кожному податку (збору) та в цілому по системі внутрішнього контролю процесу оподаткування. Узагальнююча оцінка може бути простою або складною. В першому варіанті її доцільно представити характеристиками типа «ефективна», «не ефективна». В другому варіанті ефективність бажано виражати у балах. Кожен аудитор обирає той варіант оцінки, який вважає за більш обґрунтованим та доречним.

...

На етапі перевірки податків (зборів) зовнішньому аудитору рекомендується використати конкретні роботи внутрішнього аудитора. При цьому доцільно керуватися пунктами 11 і 12 МСА 610, які надають «матрицю» вимог до перевірки матеріалів внутрішнього аудиту. Такі процедури відповідно до пункту Д6 МСА 610 можуть включати:

- аудит уже перевірених статей;
- перевірку інших подібних статей;
- спостереження за виконанням процедур внутрішніми аудитором.

В підсумку зовнішній аудитор має зібрати переконливі свідчення щодо ефективності (неефективності) системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Значну роль при цьому відіграють матеріали внутрішнього

аудиту. Ступінь його переконання впливає як на зміст аудиторських процедур, так і тип звіту належного аудитора щодо системи оподаткування або стану нарахувань та розрахунків по окремих податках і зборах підприємства (організації).

Висновки до розділу 3

У розділі 3 здійснено дослідження формування управлінських рішень для попередження податкових правопорушень, що дозволило нам сформулювати наступні висновки:

1. Прагнення уникнути сплати податків є природною реакцією людини на будь-які фіскальні заходи держави. Захист свого майна, у тому числі і від держави, є найсильнішою мотивацією в діяльності будь-якої людини. Найхарактернішими способами скоєння злочину за фактом ухилення від сплати податків, є такі способи:

- неподання органам податкової служби податкових деларацій,
- приховування об'єктів оподаткування,
- умисне неправильне обчислення сум обов'язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджетів чи державних цільових фондів,
- заниження об'єктів оподаткування, зменшення бази оподаткування, умисне неправильне обчислення оподаткованої бази, заниження податкової ставки тощо,
- неутримання чи неперерахування до бюджету сум податку з доходів громадян, яким виплачувались доходи.

2. На основі цих фактів нами розроблено план заходів щодо упередження використання схем ухилення від оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань платниками податків:

- створення банку даних платників податку, зареєстрованими за адресами масової реєстрації
- проведення заходів щодо встановлення місцезнаходження платників

податків, зареєстрованими за адресами масової реєстрації.

- проведення заходів щодо встановлення місцезнаходження новостворених платників податків або платників, які здійснили перереєстрацію за адресою масової реєстрації
- встановлення платників податків, з числа зареєстрованих за адресами масової реєстрації, які належать до групи ризику
- вжиття заходів щодо руйнування схем ухилення від оподаткування та механізмів мінімізації податкових зобов'язань
- вжиття заходів щодо платників податків, які віднесені до групи ризику

3. Нами також запропоновано методика аудиту оподаткування, дозволяє враховувати цілі і завдання податкового планування, що знаходять відображення у встановленні допустимого рівня податкового ризику, а також передбачає можливість вибору моделей цільових функцій для виміру рівня податкового ризику і методів їх безпосередньої оцінки в залежності від розв'язуваних завдань і вихідного інформаційного масиву. За результативні показники (цільових функцій) податкового планування пропонуємо використовувати не тільки традиційний показник величини нарахованих податків, але і такі критерії: чистий прибуток; відносний рівень податкового навантаження; величина дисконтованого грошового потоку.

ВИСНОВКИ

У результаті дослідження організаційних, нормативно-правових та методичних засад здійснення аудиту у сфері оподаткування підприємств нами сформовано наступні висновки:

1. Податковий аудит в основному спрямовано на вдосконалення і точність податкових розрахунків клієнта, то до головних його функцій входять такі:

- попередження зловживань, шахрайства у податковій галузі;
- виявлення і виправлення помилок у податкових розрахунках і звітності клієнта;
- розроблення рекомендацій підприємству-клієнту щодо податкового планування і податкової політики, оптимізація оподаткування;
- сприяння підвищенню ступеня довіри користувачів інформації до перевіреної податкової звітності. Реалізація перелічених завдань аудиту оподаткування підприємств передбачає виокремлення його видів, які визначаються характером аудиторського завдання.

2. Чинна нормативна база щодо регулювання здійснення податкового аудиту та інших завдань з питань оподаткування в Україні включає:

- Міжнародний стандарт контролю якості № 1 (МСКЯ 1) “Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості” – для всіх видів аудиторських завдань;
- сукупність Міжнародних стандартів аудиту (МСА) історичної фінансової звітності (МСА 200–720 при виконанні аудитором перевірки податкових розрахунків у межах класичного аудиту фінансової звітності);
- МСА 800 “Особливі міркування - аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення”, МСА 805 “Особливі міркування - аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту”, МСА 810 “Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності”;
- Міжнародні стандарти завдань з огляду 2400 “Завдання з огляду фінансової звітності” та 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що

використовується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”;

- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації 3000- 3699;
- Міжнародні стандарти супутніх послуг 4000-4699;
- внутрішньофірмові стандарти аудиторських фірм.

3. 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 аналітичного та синтетичного обліку;
- дотримання вимог законодавства щодо складання усіх видів звітності підприємства;
- взаємоузгодженості показників фінансової, статистичної та податкової звітності.

4. Аудит податкової звітності здійснюється за даними податкового обліку. Його призначення – визначення сум податків, що підлягають перерахуванню до бюджету, та забезпечення контролю за їх сплатою. Нами узагальнено методичні підходи та запропоновано програму аудиту податку на прибуток, що передбачає наступні аудиторські процедури:

- перевірка заборгованості або переплати податку на прибуток та штрафних санкцій за попередній період (РД-1);
- перевірка повноти відображення доходів (за податковим обліком) на підприємстві;
- перевірка повноти відображення витрат (за податковим обліком);

- перевірка розрахунку, нарахування податку на прибуток;
- аналіз податкового навантаження.

Також ми рекомендуємо підприємству, якщо він має низький рівень податкового навантаження, подавати разом з декларацією роз'яснювальний лист, в якому викладаються вагомі докази, що обґрунтовують правоту розрахунку податку на прибуток.

5. Для досягнення загальної мети аудиту розрахунків з ПДВ перед аудитором постають такі основні групи завдань:

- встановити, чи є підприємство платником податку;
- з'ясувати законність застосування пільгового оподаткування.

Як правило, правильність нарахування податків і зборів, а також своєчасність їх сплати проводять суцільним методом, що дає змогу максимально знизити ризик, але потребує багато часу і трудових витрат. У програмі аудиту ПДВ аудитор відображує основні процедури для вирішення основних завдань аудиторської перевірки. Пропонуємо такі основні напрями програми аудиту проведення:

- 1) визначають, чи є підприємство платником ПДВ.
- 2) визначають нормативну базу з ПДВ з урахуванням усіх змін у періоді, який перевіряють.
- 3) встановлюють, чи користується підприємство пільгами з ПДВ та в яких обсягах.
- 4) встановлюють правильність визначення підприємством об'єкта оподаткування ПДВ.
- 5) перевіряють правильність застосування ставок (0% або 20%).
- 6) перевіряють повноту та своєчасність сплати ПДВ.
- 7) аналізують альтернативні методи обчислення ПДВ.

6. Суттєвим завданням аудиторської перевірки є також встановлення відповідності оформлення податкових накладних, насамперед отриманих, чинним нормативним вимогам, оскільки в разі відсутності або невідповідності обов'язкових реквізитів у податковій накладній сума податкового кредиту по ній

не визнається, що, у свою чергу, може призвести до негативних наслідків для платника податку.

Нормативними орієнтирами у цій ситуації є положення ПКУ та Порядок заповнення податкової накладної, згідно з якими податкова накладна може бути визнана недійсною з таких причин:

- не заповнені або неправильно заповнені обов'язкові реквізити, перелічені в п. 201.1 ПКУ;
- податкова накладна не зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- податкова накладна заповнена з порушенням порядку її заповнення.

7. Основними завданнями, що ставляться під час проведення аудиту єдиного внеску є підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків. Незалежно від організації робіт у процесі аудиту єдиного внеску потрібно виконати наступні аудиторські процедури. Найбільш трудомістким є етап, на якому перевіряють порядок нарахування оплати праці та інших виплат працівникам. Планування допомагає аудитору сконцентрувати увагу на найважливіших напрямках перевірки, найкращим чином організувати свою роботу та роботу асистентів, а також дає можливість здійснювати контроль виконання аудиторських процедур у період перевірки з метою вчасного коригування планових завдань.

8. Прагнення уникнути сплати податків є природною реакцією людини на будь-які фіскальні заходи держави. Захист свого майна, у тому числі і від держави, є найсильнішою мотивацією в діяльності будь-якої людини. Найхарактернішими способами скоєння злочину за фактом ухилення від сплати податків, є такі способи:

- неподання органам податкової служби податкових деларацій,
- приховування об'єктів оподаткування,
- умисне неправильне обчислення сум обов'язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджетів чи державних цільових фондів,
- заниження об'єктів оподаткування, зменшення бази оподаткування, умисне

неправильне обчислення оподаткованої бази, заниження податкової ставки тощо,

- неутримання чи неперерахування до бюджету сум податку з доходів громадян, яким виплачувались доходи.

9. На основі цих фактів нами розроблено план заходів щодо упередження використання схем ухилення від оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань платниками податків:

- створення банку даних платників податку, зареєстрованими за адресами масової реєстрації
- проведення заходів щодо встановлення місцезнаходження платників податків, зареєстрованими за адресами масової реєстрації.
- проведення заходів щодо встановлення місцезнаходження новостворених платників податків або платників, які здійснили перереєстрацію за адресою масової реєстрації
- встановлення платників податків, з числа зареєстрованих за адресами масової реєстрації, які належать до групи ризику
- вжиття заходів щодо руйнування схем ухилення від оподаткування та механізмів мінімізації податкових зобов'язань
- вжиття заходів щодо платників податків, які віднесені до групи ризику

10. Нами також запропоновано методика аудиту оподаткування, дозволяє враховувати цілі і завдання податкового планування, що знаходять відображення у встановленні допустимого рівня податкового ризику, а також передбачає можливість вибору моделей цільових функцій для виміру рівня податкового ризику і методів їх безпосередньої оцінки в залежності від розв'язуваних завдань і вихідного інформаційного масиву. За результативні показники (цільових функцій) податкового планування пропонуємо використовувати не тільки традиційний показник величини нарахованих податків, але і такі критерії: чистий прибуток; відносний рівень податкового навантаження; величина дисконтованого грошового потоку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Адамик О.В. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2005. – №3. – С.116-121
2. Адамик О.В. Організація податкових розрахунків з податку на прибуток у системі бухгалтерського обліку // Наука молода. Збірник наукових праць Ради молодих вчених Тернопільської академії народного господарства. Випуск 1. – 2003. – С. 66 - 72
3. Адамик О.В. Податкове планування: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАНГ, 2005. – 99 с.
4. Адамик О.В. Проблеми відображення в обліку податку на прибуток відповідно до національних стандартів // Вестник Национального технического университета “Харьковский политехнический институт”. Технический прогресс и эффективность производства. Выпуск 24. – Харків: НТУ “ХПІ”. – 2001. – С. 18-21
5. Адамик О.В. Способи формування в обліку податкового зобов’язання з податку на прибуток // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – №1. – С. 20-24
6. Адамик О.В. Способи формування в обліку податкового зобов’язання з податку на прибуток // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – №1. – С. 20-25
7. Актуальні питання застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (видання 2006 року). Навч.- метод. матеріал. - К.: ТОВ „ІАМЦ АУ „СТАТУС” - 2007. - 188с.
8. Аналіз господарської діяльності: Навч. посібн. Реком. МОНУ для студ. ВНЗ / За ред. Сіменко І.В., Косової Т.Д. – К. : ЦУЛ, 2013. – 384с.
9. Андренко О. А. Конспект лекцій з дисципліни „Організація і методика аудиту” (для студентів 5 курсу заочної форми навчання, галузь знань – 0305 „Економіка та підприємництво” напряму підготовки 6.030509 „Облік і аудит”) / О. А. Андренко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2012. – 35 с.

10. Андриенко О.В. Учет и аудит расчетов по налогу на прибыль / О. В. Андриенко, И. Е. Гейнеман. - Томск: Издательство «Курсив», 2004. - 184 с.
11. Андросова О.Ф., Аркатова Ю.В. Стандартизація аудиторської діяльності в країнах ЄС та Україні // Міжнародний науково-виробничий журнал „Сталий розвиток економіки”. 2013. – №3 (20). – С. 256-259
12. Атаманенко І.Б. Оцінка податкових ризиків при ухваленні управлінських рішень / І.Б. Атаманенко // Вісник ЖДТУ. -2010. - № 3 (53). -С. 16-20.
13. Аудит оподаткування підприємств: навч. посіб. / О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько та ін.; за заг. ред. О. А. Петрик; передм. Т. І. Ефименко. - К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. - 352 с.
14. Аудит оподаткування підприємств: навч. посіб./О.А.Петрик, Г.М. Давидов, О.Ю. Редько та ін.; за заг. ред. О.А. Петрик; передм. Т.І. Єфименко.- К.:ДННУ „Акад. фін. управління”, 2012. – 352 с.
15. Аудит, методика і організація: Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 1. / Гордієнко Н.І., Харламова О.В. Карпенко М.Ю. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с. (452 с.) Укр. мова.
16. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
17. Аудит. Методика документування / кол. авт.; за заг. ред. І. І. Пилипенка. - К. : Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. - 457 с.
18. Бажин И.П. Налоговый аудит: объект, цели, задачи / И.П. Бажин // Аудиторские ведомости. - 2006. - № 4. - С.15.
19. Барановська К., Крутько А. “Подвійна бухгалтерія”: ухилення від сплати податків / Барановська К., Крутько А. // Проблеми фінансів, обліку, аналізу та контролю в умовах реформування економіки України: Тези доповідей

Всеукр. студ. наук. конф.: (25-26 квітня 2001 року, Київ) / Відп. ред. В.Д. Базилевич. - К., 2001. - 309 с.

20. Белоусова И.Н., Сидорова Ю. А. Проблемы автоматизации аудита – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/45978.doc.htm

21. Бечко П.К. Податковий менеджмент : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закладів / П.К. Бечко, Н.В. Лиса. - К. : Центр учбової літератури, 2009. - 288 с.

22. Болдуєв М.В. Концептуальні підходи автоматизації аудиту системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання / М.В. Болдуєв // Фінанси, грошовий обіг і кредит. – 2010. – №3. – С. 247–250.

23. Бралатан В.П., Михальчишина Л.Г. Розвиток аудиторської діяльності в Україні із запровадженням Міжнародних стандартів аудиту // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №1. – С. 91-94

24. Ватуля І. Д. Аудит. Практикум: навч. посібник/ І. Д. Ватуля. - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 304 с.

25. Верига, Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит. Термінологічний українсько-російсько-англійський словник (CD) : Навч. посібн. Реком МОНУ для студ. ВНЗ / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 .

26. Вітлінський В.В. Ризикологія в економіці та підприємстві : монографія / В.В. Вітлінський. - К. : КНЕУ, 2008.-480 с.

27. Власюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції//Держава та регіони. - 2012. - № 4. - с. 91-95

28. Вознюк О. Боротьба з відмиванням грошей / Вознюк О. // Вісник податкової служби України. - 2006. - № 47(серпень). - С. 5-8.

29. Всесвітній огляд економічних злочинів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.pwc.com/ua/uk/press-room/assets/GECS_Ukraine_ua.pdf.

30. Гаденко А.Д. Проблеми автоматизації аудиту / Гаденко А.Д. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/16_ADEN_2010/Economics/68196.doc.htm

31. Гаргола Ю.Г. Загальна методика надання аудиторських послуг // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 2(17). – С. 54-60
32. Гноєва І.М. Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні / І.М. Гноєві // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 1(13). – С. 103-106.
33. Головач В. Міжнародні стандарти аудиту, вимоги законодавства та реалії сьогодення стосовно виконання аудитором завдань з надання впевненості// Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 7. - с. 42-47
34. Головач В. Проблемні питання суспільного нагляду та контролю за аудиторською діяльністю// Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 3. - с. 54-57
35. Гранатуров В.М. Экономический риск: сущность, методы измерения, пути снижения : учеб. пособ. / В.М. Гранатуров. - М. : Изд-во "Дело и Сервис", 2005. - 112 с.
36. Давидов Г.М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. - К.: Знання, 2004. - 514 с.
37. Данченко В. Типологія легалізації злочинних коштів в Україні / В. Данченко. Частина 2 // Податкове планування. - 2008. - № ІІ (84). - С. 34-43. 4.
38. Дема Д.І. Аудиторський контроль розрахунків за податком на додану вартість: шляхи підвищення ефективності / Д.І. Дема // Вісник ЖДТУ. - 2012. - № 1(59). - С. 79-84.
39. Десятнюк О.М. Управління податковими ризиками - нова парадигма розбудови податкової системи України / О.М. Десятнюк // Вісник НУ “Львівська політехніка”. - 2009. - № 60. - С. 355-361.
40. Дефлиз Ф. Аудит Монтгомери / Ф. Дефлиз, М. Хирш; пер. с англ.; под ред. Я. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.
41. Доброскок О.В. Податковий контроль та його ефективність : навч. посіб. / О.В. Доброскок. - К. : Алерата, 2012.-238 с.
42. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. - К. : Знання, 2001. - 402 с.

43. Древаль Л. Камеральна перевірка декларації з ПДВ / Л. Древаль // Вісник податкової служби України. - 2011. - № 45. - С. 43-44.
44. Єдиний державний реєстр судових рішень України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua>.
45. Єлісеєв А.В. Податкове планування на підприємстві: Автореф.дис.канд.економ.наук:08.06.01 /А.В. Єлісеєв. Національний університет “Львівська політехніка”. - Львів, 2003. - 23с.
46. Єлісеєв А.В. Податкове планування / А.В. Єлісеєв, М.П. Підлужний. - Д. : ВКК “Баланс-клуб”, 2008. -208 с.
47. Загородній А.Г. Ризики податкового планування суб’єктів господарювання / А.Г. Загородній, Н.І. Федішин // Вісн. Нац. ун-ту “Львів, політехніка”. - 2010. - № 682. - С. 299-305.
48. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. - К. : Знання, 2007.- 1072 с.
49. Иванов Ю.Б. Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий : монография / Ю.Б. Иванов, В.В. Карпова, Л.Н. Карпов. - Х. : ИД “ИНЖЭК”, 2006. - 272 с.
- 50.Іванова Н.А., Ролінський О.В. Організація і методика аудиту: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури. – 2008. – 216 с.
- 51.Івахненко С. В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення / С.В. Івахненко // Аудитор України. – 2007. – №3. – С. 19-24.
- 52.Івахненко С. В. Комп’ютерний аудит: контрольні методики і технології/ С. В. Івахненко. - К. : Знання, 2005. - 286 с.
- 53.Ільїна С.Б.Основи аудиту: Навчально-практичний посібник. – К.: Кондор. – 2009. – 378 с.
- 54.Карабаш Е.У. О проблемах внедрения автоматизированных информационных систем аудита в Украине / Карабаш Е. У. – Режим доступу:

<http://intkonf.org/karabash-eu-o-problemah-vnedreniya-avtomatizirovannyihinformatsionnyih-sistem-audita-v-ukraine>.

55. Касич А.О. Развитие рынка аудиторских услуг в Украине / А.О. Касич, И.М. Гноєва // Облік і фінанси АПК АПК : наук.-виробн. журнал. – 2011. – № 1. – С. 76-80.

56. Катеринчук Н. Украина нуждается в качественно новой системе аудита / Н. Катеринчук // Европейское движение [Электронный ресурс]. – Доступ до ресурсу : <http://euroukh.org.ua>

57. Кодекс етики професійних бухгалтерів. Редакція 2012 р. / переклад з англ. за ред. С.Я. Зубілевич. - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2014.-172 с.

58. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [<http://yurist-online.com/ukr/uslugi/yuristam/kodeks/024>].

59. Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. - Тернопіль: Карт-бланш, 2004. - 304 с.

60. Кудрицький Б.В. Кількісна оцінка ризику невиявлення як складова контролю надійності результатів аудиту фінансової звітності // Фінанси, облік і аудит. – 2012. – № 19. – С. 302-312

61. Кудрицький Б.В. Комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні: проблеми та шляхи подолання // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 320-327

62. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навч. посіб. для студ. вищих закладів освіти / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравелла ; Львів : Новий світ – 2000, 2002. – 504 с.

63. Кушнарєв А. Проблемы автоматизации аудита / А. Кушнарєв // Аудит сегодня. – 2007. – № 4. – С. 16–21.

64. Лабынцев Н. Специфика налогового аудита / Н. Лабынцев, И. Кислая // Аудиторские ведомости. - 2008. - № 4. - С. 22-25.

65. Ланчук С. Зарплата “У конверті”: плюси і мінуси / С. Ланчук // Податкове планування. - 2007. - № 8 (70). - С.76-81.

66. Лащенко О.Ю. Системний підхід щодо управління податковими ризиками на підприємстві / О.Ю. Лащенко, В.В. Томашевська // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури : зб. наук. пр. - К. : НАУ,2011.-Вип. 29.-С. 105-111.

67. Лебедзевич Я.В., Кузмінська Т.С. Основні методи аналізу податкових ризиків в процесі прийняття управлінських рішень // ВІСНИК ЖДТУ. – 2013. – № 2 (64)

68. Лебедзевич Я.В. Проблемні аспекти порушень в сфері оподаткування та заходи щодо їх виявлення // ВІСНИК ЖДТУ № 2 (48). –

69. Лучко М.Р., Адамик О.В. Виділення податкових розрахунків в окрему підсистему обліку: науково-економічний і психологічно-практичний аспекти // Психологія і суспільство: Український науковий та соціально-психологічний часопис. – Тернопільська академія народного господарства, Інститут експериментальних систем освіти, 2001. – № 1(3). – С. 150-163

70. Мазур І. Протидія функціонуванню тіньової діяльності в банківській системі / І. Мазур // Банківська справа. - 2003. - № 4. - С. 62-65.

71. Макарчук О. Аудиторську діяльність до стандартів ЄС / О. Макарчук // Незалежний аудитор. – 2012. – № 4. – С. 10-11.

72. Макеєва О.. Про злиття та поглинання на ринку аудиту України /О. Макеєва // „Враждебные поглощения в Украине”. – 1 червня 2008р. – Режим доступу: <http://ap-center.com/ukrainian/publikatsiyi/olenamakeeva-pro-zlittya-ta-poglinannya-na-rinku-auditu-ukrayini.html>.

73. Малишкін О. Методологічні аспекти сучасного аудиту податків// Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 1. - с. 46-54

74. Малишкін О.І. Методологічні аспекти сучасного аудиту податків / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. № 1. - С. 46-53.

75. Матвійчук А.В. Аналіз і управління економічним розвитком : навч. посібник / А.В. Матвійчук - К. : центр навчальної літератури, 2005. - 18 с.

76. Меліхова Т. О. Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту податків на підприємствах / Т. О. Меліхова // Економіка та держава - 2010. - № 1. - С. 52-56.

77. 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>

78. Методика аудиторской деятельности. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам: одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000, прот. № 1.

79. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.И. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ „ІАМЦ АУ „СТАТУС”, 2006. – 1152 с.

80. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року : пер. з англ. О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Бінбер. – 2010. – Ч. 1. – 236 с.

81. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Видання 2016–2017 років; пер. з англ. - К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018.- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>

82. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року. - Ч. I / пер. з англ. - К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. - 841 с.

83. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості. Видання 2012 року. - Ч. II / пер. з англ. - К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2014. - 341 с.

84. 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.

85. Налоговый учет и аудит: состояние и развитие: монография / под. ред. проф. Н. Т. Лабынцева. - Ростов н/Д, 2010. - 259 с.

86. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2012. – [Електронний ресурс]. – Доступ до ресурсу : http://pidruchniki.ws/1260021641195/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/audit_organizatsiya_i_metodika_-_ogiychuk_mf

87. Організація і методика проведення аудиту: навч.-практ. посіб. / В. В. Сопко, В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна, О. М. Брадул. - К.: Професіонал, 2006. – 576 с.

88. Основи аудиту. С. І. Дерев'янка, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. / Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

89. Офіційний сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Доступ до ресурсу : <http://www.apu.com.ua/>

90. Офіційний сайт Міжнародних стандартів фінансової звітності / The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [Електронний ресурс]. – Доступ до ресурсу : <http://www.ifrs.org/>

91. Офіційний сайт Міжнародної федерації бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Доступ до ресурсу : <http://www.ifac.org/>

92. Очеретько Т. І. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / Т. І. Очеретько, В. О. Євсєєнко // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 100-105

93. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік: організація, нормативне забезпечення, податкові розрахунки, звітність. – Тернопіль : Астон, 2003. – 360 с.

94. Пантелєєв В. П. Аудит: навч. посібник/ В. П. Пантелєєв. - 2008. - К.: „Видавничий дім „Професіонал”, 2008. - 400 с.

95. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Рішення Аудиторської палати України від 19.12.2013 р. № 286/9 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/>

96. Петренко С.М., Пальцун І.М. Аудит: теорія і практика застосування міжнародних стандартів: Навчальний посібник – 2013. – 520 с.

97. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посібник/ О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський; за заг. ред. О. А. Петрик. - К. :КНЕУ, 2008. - 472 с.

98. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755–VII (зі змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

99. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Л.О. Омелянович, О.О. Папаїка, В. О. Орлова, та ін. П Донець, нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М.Туган-Барановського. - Донецьк, 2008. - 232 с.

100. Подольчак Н.Ю. Оцінювання рівня податкового ризику підприємств / Н.Ю. Подольчак,

101. Подоляничук О. А. Первинний документ в аудиті: факт господарських операцій чи доказ? / О. А. Подоляничук, І. С. Захарчук // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 135-140

102. Пожарицька І. Проблемні аспекти формування аудиторського висновку// Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 3. - с. 49-56

103. Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з урахуванням вимог національного законодавства», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27.03.2014р. № 291/1.

104. Положення про забезпечення незалежності аудитора. Рішення АПУ України від 24.12.2009 № 209/5 зі змінами згідно рішення Аудиторської палати України від 30.06.2011 № 232/9.

105. Попова Л.В. Аудит налогообложения: учебн. пособ. / Л.В.Попова, Л.Н.Никулина. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 192 с

106. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII/ Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. редакція станом на 12.12.2012, підстава 5461-17.

107. Про застосування стандартів аудиту. Рішення Аудиторської палати України № 361 08-06-2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/361_Рішення_Застосування%20МСА%20\(1\).doc](http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/361_Рішення_Застосування%20МСА%20(1).doc)

108. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

109. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. - М. : ИНФРА-М, 2007. - С. 358.

110. Рева Т.М. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Т.М. Рева. - Вид. 2-ге, перероб. та доп. - К. : Центр навчальної літератури, 2005. - 304 с.

111. Рекіянов С. Ми невтомно викриватимемо ділків, які намагаються ошукати державу / Рекіянов С. // Вісник Податкової служби України. - 2008. - № 44 (листопад). - С. 12-14.

112. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.

113. Садовська, І. Б. Бухгалтерський облік : Навч. посібн. Реком. МОНУ для студ. ВНЗ / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 688с.
114. Саф'янюк В. Аудит в Україні: регулювання та розвиток // В. Саф'янюк, П. Матвієнко-Димура // Незалежний аудитор. – 2012. – № 3. – С. 54-55.
115. Свидерський Д. Організація аудиту звітності про податок на додану вартість//Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 9. - с. 39-47
116. Сизоненко О.А., Харькова А.К. Види аудиторських послуг: теорія, практика, тенденції змін // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.16. – С. 284-289
117. Сиротюк Г., Петришин Л. Місце аудиту у виявленні фактів шахрайства – Електронний ресурс: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ae_2012_5_3-4_9.pdf
118. Скрипник А.В. Економічний ризик та ризик в оподаткуванні : навч. посіб. / А.В. Скрипник. - Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2007. - 112 с.
119. Сторожук О. Вплив тіньової економіки на оподаткування / О. Сторожук // Вісник податкової служби України. -2007. - № 10. - С. 57-62.
120. Стрельников О.І., Петрушевський Ю.Л. Звітність підприємства: навчальний посібник. –Львів: „Магнолія 2006”, 2013. – 306 с.
121. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посібник. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К.: Знання, 2012. - 647 с
122. Сурніна К. Методика аналітичних процедур при аудиті фінансової звітності (на прикладі хлібопекарних підприємств України)// Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 41-48
123. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: кол. монографія у 2 т. – Дн-ськ: Герда, 2013. – т. 1 – 358 с.; т. 2 – 414 с.

124. Сушко Д.С. Супутні послуги в системі аудиторської діяльності / Д.С. Сушко // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.1. – С. 326-331. Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.16
125. Тимейчук А. II Науковий вісник НЛТУ України. - 2011. - Вип. 13. - С. 281-287.
126. Ус Р. Л. Аудит інформаційних технологій - новий вид аудиту організацій// Формування ринкових відносин в Україні. - 2013. - № 1. - с. 81-86
127. Фінансовий облік: Практикум/ За заг. ред. к.е.н., проф. П.Й.Атамаса– К.: ЦУЛ, 2013. – 444 с.
128. Фоміна Т.В., Основні етапи проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2010, випуск 18 ч. II. – С. 228-235. – <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/399/1/40.pdf>
129. Футало Т.В. Податковий менеджмент: навч. посіб. / Т.В. Футало, Р.А. Крамченко, М. Сокульський. — Л., 2011. — 300 с.
130. Хомяк Н. В. Впровадження міжнародних стандартів аудиту в розвиток системи економічного контролю України / Н. В. Хомяк // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 369-376
131. Череп А. В. Моделі та методи прийняття рішень в аналізі і аудиті: навч. посібник/ А. В. Череп, Н. М. Шмиголь, О. М. Бутник. - К.: Кондор, 2011. - 328 с.
132. Чернелевський Л. М. Аудит: теорія і практика: навч. посібник/ Л. М. Чернелевський, Н. І. Беренда. - К.: „Хай-Тек Прес”, 2008. - 560 с.
133. Чернякова Т.М. Урахування факторів ризику в процесі забезпечення податкової безпеки підприємства / Т.М. Чернякова, О.В. Дроздник II Часопис економічних реформ, 2012. - № 2(6). - С.34-37.
134. Чорна А.М. Місце та значення аудиту в системі фінансового контролю в Україні // Фінанси підприємств. – 2013. – №1. – С. 1154-1159

135. Шерстюк О. О. Оцінювання системи внутрішнього контролю / О. О. Шерстюк, О. А. Бакурова // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 413-420
136. Щирба І.М. Аудит ефективності: теоретичний аспект / І.М. Щирба // Вісник Житомирського державного технологічного університету : зб. наук. праць. – Сер.: Економічні науки. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2012. – № 2 (60). – С. 143-155.

ДОДАТКИ