

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ
КАФЕДРА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ**

Галунка Анастасія Юріївна

Аудит у сфері оподаткування

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна (наукова) програма
«Економічна експертиза та аудит бізнесу»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала: студент
групи ОЕЕМ-11
Галунка А.Ю.

підпис

Науковий керівник:
д.е.н., професор
Лучко М.Р.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 20__р.
Завідувач кафедри

Підпис

Тернопіль – 2020

Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретико-правові засади проведення податкового аудиту в Україні.....	6
1.1. Поняття, сутність та цілі аудиту у сфері оподаткування.....	6
1.2. Співвідношення загального і податкового аудиту в процесі аналізу діяльності підприємств	16
1.3. Правова база організації аудиту податків в Україні.....	28
Висновок до 1 розділу.....	33
Розділ 2. Організація податкового аудиту на підприємстві.....	34
2.1. Податкова звітність, як основа проведення податкового аудиту.....	34
2.2. Методика проведення аудиту податків підприємства.....	43
2.3.Оцінка аудиту та супутніх консалтингових послуг в системі оподаткування	51
Висновок до 2 розділу.....	69
Розділ 3. Вдосконалення системи податкового аудиту в Україні	60
3.1. Напрямки вдосконалення податкового аудиту в Україні	60
3.2. Міжнародний досвід організації аудиту оподаткування	69
Висновок до 3 розділу.....	82
Висновки і пропозиції	83
Список використаних джерел	88
Додатки	88

Вступ

Податкова система є важливим інструментом державного впливу на економічну безпеку та інвестиційну привабливість національної економіки. Сприятливе податкове регулювання є рушійною силою для розвитку бізнессередовища, що зумовлює необхідність вдосконалення фіскального простору в Україні.

Реалізація нової політики та трансформація функцій органів ДПС, що полягає налагодженні взаємовідносин із суб'єктами господарювання на умовах довіри і партнерства, покликана підвищити ефективність контрольно-перевірочна роботи. Зростання ролі та значення податків у формуванні та зміцненні доходної частини державного бюджету країни в умовах сучасної економічної кризи, соціальна спрямованість податкової політики, реформування системи оподаткування зумовляє необхідність виокремлення з державного фінансового контролю податкового аудиту як засобу підвищення податкової дисципліни.

Відсутність єдиного наукового підходу щодо тлумачення змісту аудиту в сфері оподаткування, його генези, місця в структурі аудиторської діяльності, тенденцій розвитку у системі фінансового контролю свідчить про незавершеність наукового пошуку проблемних аспектів теорії та практики податкового аудиту.

Питання становлення та розвитку податкового аудиту на сучасному етапі досить широко розглядається у фаховій літературі вітчизняними та зарубіжними вченими. Так, дослідженнями проблем визначення сутності податкового аудиту, його статусу займалися провідні вчені Воїнова Т.С., Войнаренко М.П., Онищенко В.А., Чугаєв О.А.; питання розвитку теорії та практики податкового аудиту в Україні розглядалися у наукових працях Малишкіна О.І, Василькової А.А., Цимбалюк С.Я.; на актуальність дослідження ефективності податкового аудиту у системі регуляторної

політики України звертали увагу Жадан І.В., Ревуцька Л.В., Риженко І.Є та інші.

Об'єкт дослідження складає аудит у сфері оподаткування та його інтерпретація в системі аудиторської діяльності.

Предметом дослідження є форми реалізації та методики здійснення податкового аудиту в процесі діяльності підприємств.

Мета дослідження полягає у визначенні концептуальних підходів до теорії, методології, організації та методики податкового аудиту. Дослідити одразу усі аспекти вказаної проблематики не є можливим, але тематику на концептуальному рівні, означити її рушійні моменти видається своєчасним, доцільним і складає мету даного дослідження.

Для досягнення мети цього дослідження, враховуючи вищезазначене, в роботі поставлені наступні завдання для вирішення:

- провести критичний огляд наукових інтерпретацій у вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі щодо визначення податкового аудиту, його місця в структурі аудиторської діяльності;
- визначити співвідношення загального і податкового аудиту в процесі аналізу діяльності підприємств;
- проаналізувати нормативно-правову регламентацію аудиту в сфері оподаткування;
- здійснити оцінку аудиту податкової звітності;
- проаналізувати методики реалізації аудиторської діяльності в сфері оподаткування;
- окреслити напрями вдосконалення проблематики теорії та практики податкового аудиту в Україні.
- розглянути податковий аудит в структурі аудиторської діяльності з урахуванням міжнародного досвіду;

Методи дослідження базуються на визначених процедурах аудиту в оподаткуванні, та методики його реалізації, що включає всі методи та прийоми, що використовуються з метою перевірки податкових операцій. У

роботі застосовано сукупність наукових методів і підходів, у тому числі аналізу, системний, порівняльний, статистичний, що дозволило реалізувати концептуальну єдність дослідження.

Інформаційне забезпечення роботи базується на законодавчих нормах оподаткування, а також на наукових та експертних розробках, які складають основу фахових досліджень концептуальних засад податкового аудиту та їх реалізації в процесі практичної діяльності аудиторських компаній та суб'єктів господарювання.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати дослідження опубліковані в Збірниках тез студентів кафедри фінансового контролю та аудиту (травень, 2020 р. та грудень, 2020 р.)

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків до кожного з розділів, узагальнених висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг роботи становить 95 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 8 таблиць, 8 рисунків, список літератури з 77 найменувань, 2 додатки.

Розділ 1

Теоретико-правові засади проведення податкового аудиту в Україні

1.1. Поняття, сутність та цілі аудиту у сфері оподаткування

Одним із інструментів оцінювання економічності, ефективності, результативності управлінської діяльності є аудит. На відміну від контролю аудит є превентивним інструментом управлінської діяльності. Він дозволяє знизити ступінь ентропії в організації адміністративної та функціональної діяльності суб'єктів господарювання.

«З точки зору системи управління, аудит – це особлива організаційна форма контролю і частина функції управління щодо суб'єкта економічних систем. Як внутрішній, так і зовнішній аудит є інструментом, що контролює суб'єктів економічних систем. Незалежно від організаційно-правової форми економічного суб'єкта, аудит цього суб'єкта є необхідним елементом оперативного контролю і прийняття рішення про правильність ведення обліку і достовірності його показників (фінансового становища, нарахованих податків). В даний час основні принципи здійснення аудиторської діяльності закріплені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [64], а також Правилами (стандартами) здійснення аудиторської діяльності» [].

«Метою аудиту є сприяння ефективності роботи, раціональному використанню матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у підприємницькій діяльності для отримання максимального прибутку» [].

«Основними завданнями аудиту є: перевірка фінансової звітності, розрахунків, декларацій та інших документів для встановлення їх достовірності й відповідності здійснених господарських і фінансових операцій чинному законодавству; виявлення і попередження (профілактика) порушень у фінансово-господарській діяльності підприємств; реальність визначення фінансових результатів; оцінка ефективності внутрішнього контролю» [].

В Україні, як і в зарубіжних країнах, замовниками аудиту є банки, потенційні інвестори і безпосередньо власники підприємств. Кожен замовник піклується про свої інтереси і необхідність контролю з боку аудиторів є важливим аспектом в функціонуванні будь-якого підприємства.

«Найважливіша вимога до аудиту – це необхідність забезпечити розумну впевненість в тому, що розглянута фінансова (бухгалтерська) звітність не містить значних спотворень. Розумна впевненість – це загальний підхід, пов'язаний з процесом накопичення аудиторських доказів, на основі яких аудитор робить висновок (аудиторський висновок) про відсутність суттєвих перекручень у фінансовій звітності» [].

1. За організаційними формами аудит адміністративної діяльності поділяють на:

- регламентований законодавством і нормативними актами;
- договірний згідно, з яким об'єкт аудиту, обсяг робіт і терміни проведення обумовлюються угодою між державною установою та аудиторськими організаціями;
- внутрішній, який проводиться комісією, утвореною всередині державної установи, яка складається з керівників підрозділів, працівників державної установи чи організації;
- державний аудит, який проводиться аудиторськими підрозділами, державними податковими організаціями з метою проведення контролю правильності нарахування і сплати податків, правильності планування та виконання кошторису витрат бюджетної установи.

2. За процесуальними ознаками адміністративний аудит поділяється на:

- однопредметний;
- багатопредметний;
- комплексний.

3. За змістом і функціями поділяють на:

- запобіжний (перед прийняттям певного управлінського рішення);

- нормативний (проводиться в процесі реалізації управлінської діяльності);
- ретроспективний (проводиться після реалізації певних програм чи проектів);
- стратегічний (проводиться на перспективу).

Аудит базується на згальнонаукових та конкретних методах дослідження. «Власні методичні прийоми аудиту можна об'єднати в групи: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення і реалізації результатів аудиту»[].

«До основних аналітичних методів отримання аудиторських доказів можна віднести наступні [41]:

1. Перевірка арифметичних розрахунків (перерахунок);
2. Інвентаризація;
3. Перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій;
4. Підтвердження;
5. Усне опитування;
6. Перевірка документів;
7. Відстеження;
8. Аналітичні процедури;
9. Підготовка альтернативного балансу» [].

Всі вищеназвані методи відомі і описані в робочому стандарті аудиту «Аудиторські докази».

Відносно контролю над діяльністю економічних суб'єктів метою аудиту є – підтвердження достовірності показників обліку результатів фінансово-господарської діяльності та звітності цих суб'єктів, відповідності цих показників вимогам законодавства України.

«У податкових системах аудит прийнято називати податковим аудитом (аудит оподаткування) або аудитом системи оподаткування підприємств (АСОП). АСОП дозволяє економічному суб'єкту вчасно виявити і усунути помилки в податковому обліку і звітності по податках, що дозволяє істотно

знизити ризик втрати фінансової стійкості даного суб'єкта господарювання. АСОП також сприяє підвищенню ефективності фіскальної політики держави за допомогою здійснення контролю справляння податків» [42].

«Податковий аудит – один з найбільш затребуваних видів аудиторських послуг. Аудит оподаткування – це незалежна експертна перевірка систем бухгалтерського і податкового обліку організації на предмет виявлення наступних аспектів:

1. Точності формування податкової бази по кожному з видів податків, а також обчислення та сплати податків і зборів за визначений період часу;
2. Стану розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами;
3. Відповідності систем бухгалтерського і податкового обліку положенням чинного податкового законодавства» [].

«Аудит оподаткування дозволяє об'єктивно оцінювати фінансовий (бухгалтерський) облік в компанії, виявляти правильність розрахунків і сплати податків за звітний період і стан розрахунків з бюджетними і позабюджетними фондами. Результат аудиту оподаткування – оцінка податкових ризиків підприємства і зведення їх до мінімуму. Підсумки даного виду аудиту - професійні рекомендації щодо виправлення виявлених помилок» [].

«Поняття «податковий аудит» з'явилося відносно недавно і ще до сьогодні по різному трактуються підходи до його розуміння, що призводить до того, що доводиться оперувати різними визначеннями. Податковий аудит дозволяє запобігти податковим ризикам і притягненню до відповідальності (штраф і пеня), внаслідок чого економічний суб'єкт може заздалегідь попередити небажані фінансові наслідки податкових перевірок інспекторами ДПС»

«В даний час діє здійснення аудиторської діяльності в сфері оподаткування відбувається з використанням підходів щодо аудиту державних органів та незалежних аудиторів. Проте у відповідності з ними під поняттям податкового аудиту розуміється виконання аудиторської

організацією спеціального аудиторського завдання з розгляду бухгалтерських та податкових звітів суб'єкта господарювання з метою висловлення думки про ступінь достовірності та відповідності у всіх суттєвих аспектах нормам, встановленим законодавством, порядку формування, відображення в обліку і сплати економічним суб'єктом податків і інших платежів» [].

Об'єктом податкового аудиту є бухгалтерська і податкова звітність суб'єктів господарювання, а також його первинні документи, податкові реєстри, договори та інші документи. Податковий аудит переслідує три основні цілі:

1. Визначення правильності обчислення суми податків, які підлягають сплаті до бюджету;
2. Попередження штрафних санкцій, пов'язаних з порушенням законодавства з податків, зборів та інших платежів;
3. Надання керівництву об'єкта аудиту необхідної інформації для подальшої оптимізації оподаткування даної організації[38].

При проведенні податкового аудиту вирішуються наступні завдання:

1. Аудит податкових зобов'язань на предмет відповідності розрахованих і сплачених податків нормам податкового законодавства;
2. Планування та оптимізація оподаткування;
3. Діагностика проблемних місць оподаткування при здійсненні фінансово-господарської діяльності;
4. Аналіз методики обчислення податкових виплат і використання податкових пільг з урахуванням корпоративної структури і правових відносин з контрагентами;
5. Перевірка правильності складання декларацій і розрахунків клієнта-організації по всім, або за окремими видами сплачуваних ним податків.

При цьому в процесі здійснення податкового аудиту оцінюється:

1. Відповідність податкового обліку економічного суб'єкта вимогам нормативних актів, які регулюють порядок ведення податкового обліку та складання податкової звітності в Україні;

2. Відповідність податкової звітності суб'єкта господарювання даним первинного обліку і зведенням про діяльність суб'єкта, які є в аудиторській організації в період здійснення перевірки;

3. Фінансові наслідки викривлень, які можуть бути знайдені в податковому обліку, та шляхи їх ліквідації;

4. Необхідність внесення певних змін в методику податкового обліку, яка застосовується суб'єктом господарювання.

«Згідно з системою податкового аудиту етап перевірки і підтвердження правильності обчислення і сплати суб'єктом господарювання податків і зборів до бюджету і в позабюджетні фонди може проводитися як по всіх податках і зборах, так і лише за окремими їх видами і питань, які цікавлять юридичну особу, замовника податкового аудиту»[55].

«Виходячи зі сказаного, аудит оподаткування можливо класифікувати як комплексний податковий аудит і, відповідно, тематичний податковий аудит. Комплексний податковий аудит – це перевірка правильності складання декларацій і розрахунків по всіх податках, які сплачуються організацією за рік. Тематичний податковий аудит – це перевірка правильності складання декларацій і розрахунків за окремими видами податків, які сплачуються організацією за певний період»[1].

«Крім зазначених двох видів податкового аудиту на практиці існує також структурний податковий аудит, сенс якого полягає у перевірці правильності складання декларацій і розрахунків за окремими видами податків, які сплачуються юридичною особою за місцем розташування його відокремлених підрозділів. Даний вид аудиту є особливо актуальним і популярним для великих підприємств або фінансово-промислових груп, що мають розгалужену мережу відокремлених підрозділів»[1].

Виходячи з викладеного вище, можна цілком стверджувати, що податковий аудит в Україні хоч і не є обов'язковим, але все ж цілком розповсюджений вид контрольної діяльності, що має тенденції до розвитку.

«Отже, податковий аудит є суттєвим важелем фінансового контролю, складовою якого виступає законодавчо регламентована аудиторська діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, його практичне виконання та надання інших аудиторських послуг. На сучасному етапі розвитку економіки України він є одним з найбільш популярних та нових напрямків аудиту в Україні. Причиною до його виникнення та розвитку став той факт, що суб'єкт господарювання у процесі діяльності постійно зіштовхується з проблемами податкового характеру, вирішення яких є можливим при співпраці з незалежними аудиторами. Податковий аудит, як самостійний напрям аудиторської діяльності, пов'язаний і з появою обліку у системі оподаткування, заснованого на специфічній методології та методичному забезпеченні за особливою нормативно-правовою регламентацією. На законодавчому рівні податковий аудит на сьогодні не визначений» [].

На думку окремих вчених, «податковий аудит – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків» [55, с.139].

«Інші науковці визначають податковий аудит, як урегульовану нормами матеріального і процесуального права діяльність податкових органів з контролю за дотриманням податкового законодавства, яка проводиться шляхом збору, накопичення та аналізу об'єктивних даних про економічні дії та події, вибору об'єктів для документального контролю, дослідження первинних, облікових, звітних документів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), іншої інформації про фінансово-господарську діяльність платників податків» [47].

«Деякі автори характеризують податкову перевірку як перевірку працівниками податкових органів повноти нарахування та своєчасного сплати податків та зборів платниками податків до бюджетів усіх рівнів» [13, с.14; 20, с.117; 21, с.40]. Податковий аудит як одну з форм податкового контролю розглядають такі вчені, як: Василькова Т.В. та Цимбалюк С.Я., Ревуцька Л.В. [11, 66, с.23-26]. Інші експерти розмежують поняття податкового контролю та податкового аудиту та наголошують на сукупності методів та процедур, що використовуються спеціалістами органів державного контролю у сфері оподаткування для встановлення відповідності податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-економічної діяльності та забезпечити довіру платникам податків. податки чинного законодавства »[12, с.120].

Аналіз спеціальної літератури з теорії та практики фінансового контролю показує, що в даний час одночасно використовуються терміни з однаковою реалізацією, такі як: "аудит оподаткування", "аудит розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами", "аудит податку система »,« аудит податків »,« аудит податкової звітності »та інші. Таким чином, деякі дослідники поділяють аудит на:

- податкова перевірка, яка належить до сфери контролю податкових органів;

- аудит оподаткування, який вважається незалежним аудитом бухгалтерського та податкового обліку, а також усіх розрахунків організації щодо податків і зборів, що перераховуються до бюджетів різних рівнів та позабюджетних фондів для виявлення податкових ризиків та надання рекомендацій щодо їх усунення " [35].

На думку І. А. Бажиної, «податковий аудит - це будь-яка перевірка правильності обчислення та своєчасності сплати до бюджету податків, незалежно від мети та характеру взаємовідносин між суб'єктом господарювання та аудиторською організацією [5, с.56] У цьому контексті автор підкреслює:

- зовнішній податковий аудит, який проводиться як контролюючими органами, так і аудиторськими фірмами та незалежними аудиторами (проводиться як в рамках аудиту, так і при наданні супутніх послуг);

- внутрішній податковий аудит, який проводиться ревізійними комісіями та підрозділами внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання. Такої ж точки зору дотримується дослідник І. Є. Риженко. "[68, с.27].

Залежно від суб'єктів перевірки аудит можна поділити на:

- податковий, який здійснюється органами державної податкової служби;

- аудит податків, який проводиться незалежними аудиторами або підрозділом внутрішнього аудиту. На думку вченого, доцільно модифікувати термін «аудит» на законодавчому рівні у запропонованій редакції (рис.1.1.).

Позиція вищевказаних авторів, на нашу думку, веде до підміни понять: аудит, податковий контроль, податкова перевірка, виходячи з наступних нормативних підстав.

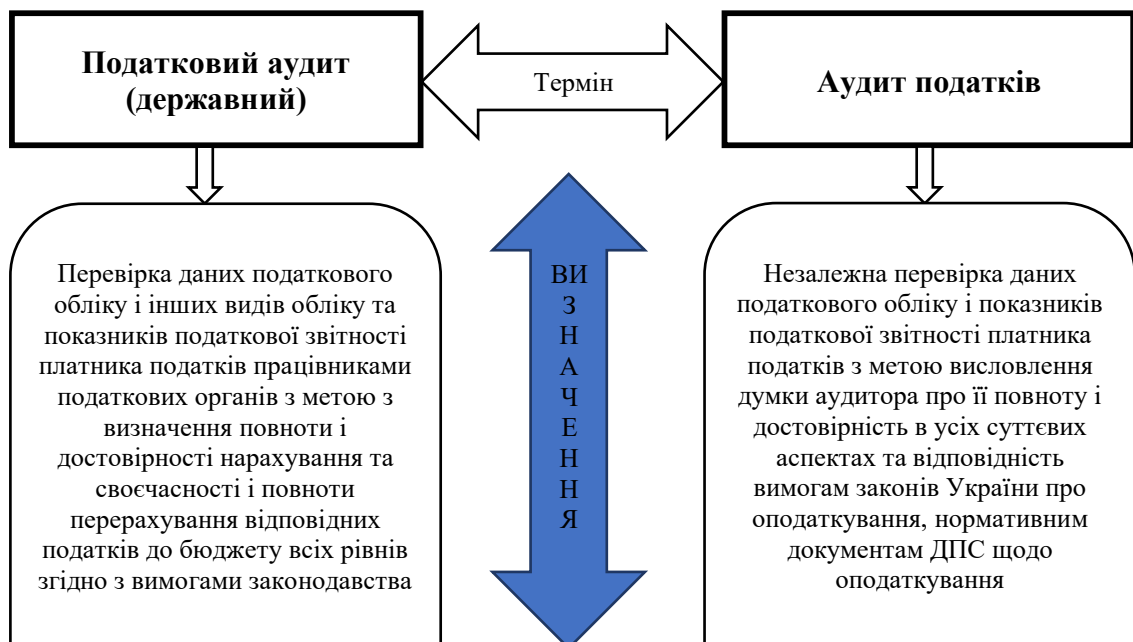


Рис. 1.1. Модифікація та підходи до терміну «аудит»[46]

«Податковий контроль регламентований вимогами ст. 61, 62 Гл.5, ст. 75-86 Гл.8 Розділу II Податкового кодексу України [60], де він визначений, як система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, які реалізуються шляхом ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення та регламентованих перевірок щодо дотримання податкового законодавства»[.]

Також часто поняття податковий аудит ототожнюють з поняттям податковий контроль в контексті роботи з податковою звітністю, по відношенню до об'єктів та суб'єктів аудиту, його результатів та форм проведення. Тому, виникає потреба пошуку спільних та відмінних рис податкового аудиту та контролю (див. табл. 1.1.).

Таблиця 1.1.

Спільні та відмінні риси податкового аудиту та податкового контролю [73]

	Податковий аудит	Податковий контроль
Спільні риси	1. Мета - підтвердження того, що податкова звітність достовірна, а діяльність відповідає вимогам чинного законодавства; 2. Завдання - встановлення достовірності нарахування та сплати податкових платежів та відповідності нормам податкового законодавства. 3. Предмет-документи бухгалтерського обліку та звітності, декларації та розрахунки по сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів), інші документи фінансово-господарської діяльності, активи суб'єкта господарювання та його технологічні процеси тощо; 4. Об'єкти - платники податків, зборів (обов'язкових платежів).	
Відмінні риси	1. проведення аудиту податкової звітності здійснюють професійні сертифіковані аудитори 2. за результатами аудиту - звіт незалежного аудитора знижує податкові ризики й потенційні санкції за порушення податкового законодавства 3. результатами незалежного податкового аудиту - власники 4. діяльність незалежних аудиторів є підприємницькою діяльністю	1. податковий контроль здійснюють посадові особи контролюючих органів 2. за результатами податкового контролю (перевірки) складається акт або довідка 3. санкції за порушення податкового законодавства 4. результатами податкового контролю користуються платники податків та самі контролюючі органи 5. діяльність державних контролюючих органів не є підприємницькою діяльністю

Примітка: наведено автором зв використанням [73].

Як бачимо з таблиці 1.1. спільні риси, які об'єднують ці два поняття стосуються переважно мети, завдань, предмет та об'єктів, проте вчасно

проведений податковий аудит за ініціативою власників, дасть змогу уникнути негативних наслідків при проведенні податкового контролю і усунути всі фактори, що в тій чи іншій мірі впливають на порушення економічної безпеки господарюючого суб'єкта.

У процесі проведення податкового аудиту, компанія-аудитор намагається вирішити всі питання, пов'язані з оптимізацією і плануванням оподаткування, і вирішити їх саме з дотриманням інтересів замовника. При цьому, податковий аудит передбачає здійснення ретельного контролю щодо грамотності та обґрунтованого розрахунку і виплат податків і різноманітних зборів, правильного використання пільг компанії по оподаткуванню, точного відображення у податковій звітності різних операцій (які нерідко не прописуються в законодавстві).

1.2. Співвідношення загального і податкового аудиту в процесі аналізу діяльності підприємств

Дослідження щодо співвідношення загального і податкового аудиту показують, що ці два напрямки аудиту можуть взаємно пересікатися, тобто в процесі загального аудиту може проводитися і податковий аудит. Однак, це не зовсім так. При проведенні аудиту бухгалтерської звітності аудитором перевіряються питання правильності нарахування і сплати податків тільки вибірконим способом (на відміну від податкового аудиту) та отримується в результаті обсяг вибірки, що містять відомості про достовірність бухгалтерської звітності, є недостовірним по відношенню до податкової звітності. Відповідно до цього, окрім обов'язкових процедур загального аудиту багато організацій окремо заключають договори з аудиторськими компаніями на відповідний обсяг робіт окремо по податковому аудиту.

Для відносно невеликих організацій відсутність робіт по здійсненню податкового аудиту тягне за собою незначні податкові ризики, чого не можна сказати про більші підприємства (з великими оборотами капіталу, чи

територіально-розподіленою мережею структурних підрозділів), оскільки для подібного роду економічних суб'єктів життєво необхідні процедури повноцінного податкового аудиту.

Крім відмінностей від аудиту бухгалтерської звітності необхідно також чітко розділяти податковий аудит і супутні податковому аудиту послуги в сфері податкового консультування, що полягають в тому, що податковий аудит спрямований на проведення перевірочних заходів по відношенню правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків, при цьому інші супутні аудиту послуги спрямовані в першу чергу на оптимізацію податкових відрахувань платників податків, побудови правильної системи податкового обліку і консультуванню по окремим питаннях оподаткування.

Існують відмінності і в результатах між бухгалтерським і податковим аудитом. Результатом надання супутніх послуг з податковими питаннями можуть бути:

1. Вказівки на наявність податкових правопорушень і податкових наслідків для економічного суб'єкта у випадках виявлення порушень норм податкового законодавства;
2. Практичні рекомендації щодо усунення негативних наслідків, пов'язаних до встановлених порушеннями податкового законодавства;
3. Розробка нових проектів побудови як загальної системи оподаткування економічного суб'єкта, так і окремих її елементів;
4. Внесення рекомендацій щодо адаптації елементів і реєстрів бухгалтерського обліку (в тому числі і при використанні комп'ютерної обробки даних) до обраної концепції управління податками, розробленому комплексу податкових проектів, змін у податковому законодавстві та інших факторів, що робить істотний вплив на рівень повноти, правильності та своєчасності обчислення і перерахування платежів до бюджету і позабюджетні фонди;

5. Розробка комплексу організаційного-правових і оперативних управлінських заходів, спрямованих на створення постійно діючої системи податкового планування;
6. Розрахунки, що підтверджують ефективність податкового планування, тієї чи іншої оптимізаційної моделі.

«Результатом проведеного податкового аудиту будуть заключення аудитора і звіт. Зазначені документи не регламентовані законодавством, проте вони представляються аудиторськими організаціями для оформлення результатів виконаного податкового аудиту. У висновку про результати проведення податкового аудиту висловлюється думка аудиторів про ступінь повноти і правильності обчислення (в тому числі правильності застосування податкових пільг), відображення і своєчасності перерахування економічним суб'єктом податкових платежів до бюджету і позабюджетних фонди. При цьому важливо відзначити, що висновок про результати проведення податкового аудиту не є в цілому аудиторським висновком про достовірність бухгалтерської звітності»[].

«Звіт про результати проведення податкового аудиту містить рекомендації щодо виправлення виявлених порушень і перелік дій щодо подальшого їх недопущення, а також рекомендації щодо порядку обчислення податків, в тому числі і правильність застосування пільг, перелік питань, які вимагають особливої уваги з позиції керівництва організації, пропозиції щодо оптимізації оподаткування, поліпшення системи бухгалтерського та податкового обліку в аспекті оподаткування»[].

Виходячи з вищесказаного, можна зробити висновок про те, що між бухгалтерським і податковим аудитом є відмінності, не дивлячись на той факт, що ці два напрямки дуже близькі по своїй суті. При цьому не варто забувати про те, що позитивний ефект від надання супутніх послуг в сфері податкового консультування може бути досягнутий тільки в тому випадку, якщо ці послуги надавалися спочатку в рамках податкового аудиту. Інакше аудитори просто не будуть володіти достатнім обсягом інформації про

економічний суб'єкт і його діяльність, а отже, пошук найбільш прийняттого і ефективного вирішення поставленої проблеми буде утруднений.

«Відповідно закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» існують деякі категорії господарюючих суб'єктів, для яких загальний аудит є обов'язковим. Загальний аудит передбачає незалежну перевірку бухгалтерського обліку та фінансової (бухгалтерської) звітності. Незважаючи на те, що загальний аудит завжди проводиться вибірково, перевірка здійснюється за всіма учасниками бухгалтерського обліку організації» [64] .

«Податковий аудит як окремих елемент в системі загального аудиту законом не виділяється. Він відноситься більшою мірою до супутніх послуг і є необов'язковим. При цьому податковий аудит може бути складовою загального аудиту, якщо замовник крім загального аудиту побажає піддати повній перевірці податковий облік і податкову звітність своєї організації. Податкові складові загального аудиту не в змозі охопити весь обсяг інформації, яка чинить вплив на податкові зобов'язання економічного суб'єкта. Саме тому для повноцінного і максимального вивчення податкових складових, а також згодом для зниження податкових ризиків організації необхідне проведення повноцінного податкового аудиту»[].

«Перевірку податкової звітності та податкового обліку потрібно проводити суцільним методом (на відміну від загального аудиту). Обсяг податкової інформації набагато менше обсягу фінансової інформації, відповідно суцільний метод перевірки цілком можна застосувати для податкового аудиту. Як говорилося вже раніше, організації, для яких загальний аудит є обов'язковим, дуже часто вказують в договорах з аудиторськими фірмами обсяг робіт і з податкового аудиту. Загальна вартість робіт при цьому набагато вище. Але якщо економічний суб'єкт активно прагне до зниження своїх податкових ризиків, без повноцінного податкового аудиту йому все ж не обійтися» [].

Отже, «податковий контроль є різновидом державного фінансового контролю, який здійснюється особливими способами. У цьому контексті, з метою порівняння термінів «податковий контроль» і «податковий аудит» доцільно розглянути сутнісне навантаження законодавчо регламентованого поняття «аудит». Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів» [2]. На рис. 1.2. представлено складові елементи і категорії терміну аудит.

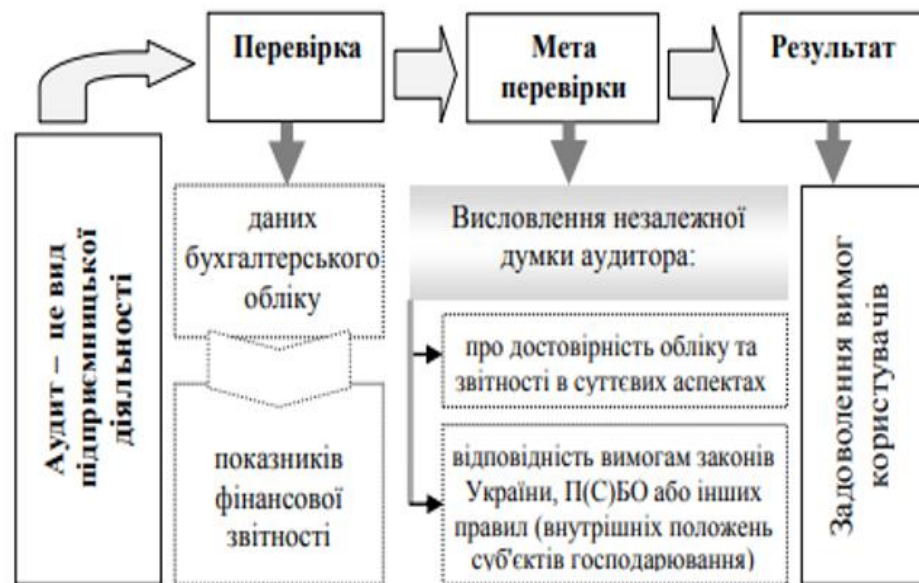


Рис.1.2. Понятійні категорії терміну «аудит» [2]

На нашу думку, процедури податкового контролю державних органів у вигляді проведення перевірок не можна ототожнювати з поняттям «податковий аудит» у зв'язку з низкою суттєвих протиріч:

- діяльність державних органів не являється підприємницькою;
- перевірки дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів є обов'язковими для суб'єктів

господарювання; – строки проведення перевірок строго регламентовані; – інформаційно-аналітичне забезпечення, тобто, комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для проведення перевірки, значне ширше ніж при проведенні аудиту; – головна мета податкового контролю у вигляді перевірок – це підтвердження (або не підтвердження) своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання та обов'язкового застосування фінансових, адміністративних санкцій до платників податків у разі порушення ними податкового законодавства; – результати перевірки оформлюються у формі акта або довідки за встановленою формою у двох примірниках, який підписується посадовими особами контролюючого органу, реєструється та особисто вручається платнику податків.

Отже, застосування терміну «податковий аудит» при здійсненні перевірок платників податків державними контролюючими органами щодо дотримання вимог податкового законодавства є некоректним у зв'язку з невідповідністю регламентованого змісту податкового контролю та аудиту. Визначаючи місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності ряд дослідників класифікують його як: - частину власне аудиту; - послугу у сфері аудиторської діяльності. Огляд найбільш характерних наукових інтерпретацій щодо місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності у вітчизняній та зарубіжній літературі наведено у табл. 1.2. Аналіз наукових джерел показав принципову розбіжність точок зору дослідників з питання визначення місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності.

Таблиця 1.2

Огляд наукових інтерпретацій щодо місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності

Наукові джерела	Вид аудиту	Послуги у сфері аудиторської діяльності		
		Супутні послуги	Інші послуги	Спеціальне аудиторське завдання (у структурі аудиту)
1	2	3	4	5

Шешукова Т.Г. [75, с. 49]	+			
Орлов Д.В. [56, с. 16]	+			
Попова Л.В., Нікуліна Л.Н. [62, с.5-11]	+			
Лабынцев Н.Т., Кислая И.А. [43, с. 3-9]		+		
Морозова Ж.А. [51, с. 9-13]	+			
Белякова Е.І. [9]				+
Товма Н.А. [72]		+		
Крячко М.С. [41]	+			
Деева Е. А. [18]			+	
Василенко А.А. Нестеренко Н. А., Цепилова Е. С. [10]				+
1	2	3	4	5
Городилов М.А. [17, с. 123]	+			
Луцкевич О.В. [44, с. 67]		+		
Алехин Р.Г. [4, с. 101]	+			
Печерська Л.А. [58]				+
Попов М.В. [61]				+
Резниченко Д.С. [67]				+
Іванова Н.А., Ролінський О.В.[36, с.9]				+
Петрік О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. [58, с.198]				+

Варто відмітити, що жоден з авторів не досліджував податковий аудит як завдання з надання впевненості, що не є аудитом, у співставленні з нормами Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

"У процесі вивчення цього питання доцільно враховувати вітчизняні та міжнародні норми податкового аудиту. Податковий аудит належить до сфери аудиторської діяльності, тобто підприємницької діяльності, що включає організаційно-методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудитів (аудит) та надання інших аудиторських послуг відповідно до Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудит". Сучасні вимоги Міжнародних

стандартів аудиту та внутрішнього законодавства не дозволяють трактувати податковий аудит як вид аудиту, оскільки фундаментальним фактором при визначенні аудиту є перевірка лише конкретних об'єктів - даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єкта господарювання. Вивчення практики використання терміна "податковий аудит" виявило, що при аудиті незалежними аудиторами аудиторські фірми податковий аудит є фактично сприймається як незалежний аудит бухгалтерського обліку та звітності в податковій системі для визначення правильності нарахування та сплати податків, збори та інші податкові платежі до бюджету та вираження думки аудитора щодо надійності бухгалтерського обліку та звітності у всіх суттєвих аспектах відповідно до чинного податкового законодавства "[1]. Порівняння визначень "аудит" та "податковий аудит" у застосованому аспекті показано на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Співставлення дефініцій «аудит» та «податковий аудит» у прикладному аспекті [4]

З метою визначення місця податкового аудиту в аудиторській діяльності доцільно розглянути інші аудиторські послуги, які за змістом можна ідентифікувати з податковим аудитом.

У цьому контексті важливо звернути увагу на нормативну регламентацію:

- послуг у сфері аудиторської діяльності (зокрема, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, та супутні послуги);

- інших видів професійних послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України.

Якщо припустити, що до послуг у сфері аудиторської діяльності відноситься податковий аудит, якому притаманні такі види діяльності, як (за переліком, визначеним Аудиторською палатою України [18], відповідно до міжнародних стандартів аудиту, прийнятих в якості національних):

- оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам податкового законодавства;

- перевірка відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам податкового законодавства;

- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості, то при його здійсненні правомірним буде посилання на вимоги міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (далі – МСЗНВ) 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», який містить принципи, процедури, відповідні рекомендації для застосування з урахуванням адаптаційного фактору залежно від обставин [11].

«Здійснення супутніх послуг, тобто, послуг, які включають узгоджені процедури та підготовку інформації, регламентовано вимогами міжнародного стандарту супутніх послуг (далі – МССП) 4410 «Завдання з

підготовки інформації», який, являючи собою перегляд МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності», розглядає відповідальність практики, що отримав завдання з допомоги управлінському персоналу в підготовці та поданні історичної, фінансової та нефінансової інформації без надання будь-якої впевненості щодо цієї інформації. При цьому, не вимагається перевірка тверджень, на яких ґрунтується ця інформація, а застосовані процедури не призначені та не дають можливості фахівцю висловити будь-яку впевненість про зібрану, упорядковану та узагальнену інформацію»[].

Отже, супутні послуги у сфері аудиту здійснюються за іншими правилами ніж податковий аудит. Аналіз переліку інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю та визначених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» за переліком, затвердженим Аудиторською палатою України показав, що за своїм сутнісним навантаженням ці послуги не передбачають виконання завдань щодо висловлення незалежної думки про підтвердження достовірності обліку та звітності у системі оподаткування в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам податкового законодавства. Тому розгляд податкового аудиту як іншої послуги незалежного аудитора за вітчизняними нормами є некоректним. За результатами дослідження нормативної регламентації послуг у сфері аудиторської діяльності можна навести порівняльну характеристику загальних вимог щодо їх виконання (табл. 1.3.).

Таблиця 1.3.

Порівняльна характеристика загальних вимог виконання окремих послуг в аудиторській діяльності[55]

Назва послуги	Нормативні засади	Суб'єкт послуг	Елемент виконання послуг	Мета надання послуг	Вимоги до звіту про виконання
Завдання з надання впевненості	Міжнародні стандарти контролю якості	Фахівець практик	Тристоронні відносини, предмет перевірки	Надання висновку в звіті з надання впевненості щодо	Висловлювання думки щодо результату оцінки

				результату оцінки	
	Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості		Критерії до предмету перевірки, докази	Визначення предмету перевірки за належними критеріями	Достовірність об'єкту перевірки
	МСЗНВ 3000		Звіт		
Супутні послуги (завдання з підготовки інформації)	Міжнародні послуги з контролю якості	Фахівець практик	Двосторонні відносини, предмет та критерії завдання	Підготовка інформації	Не передбачено висловлювання думки про достовірність об'єкту завдання
	МССП 4410		Збір, узагальнення інформації, звіт		

«Порівняльні дані щодо загальних вимог до виконання аудиторських послуг показують, що податкові перевірки можуть бути класифіковані як завдання забезпечення впевненості, крім аудиту та перегляду історичної фінансової інформації, і це не суперечить вимогам міжнародних стандартів аудиту. У зв'язку з цим на окрему увагу заслуговує чинна Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011, основною метою якої є створення сприятливих податкових умов для розвитку бізнесу, контроль за податкове законодавство, правильний розрахунок, повнота та своєчасність сплати до бюджетів податків і зборів»[1].

Таким чином, у пунктах 2.1, 3.2 цієї угоди передбачено термін "аудит податкової звітності", який визначає, що аудит податкової звітності платників податків - це завдання забезпечення впевненості у точності, повноті та відповідності чинного законодавства цих звітів, який проводиться аудиторськими фірмами»[17].

Таким чином, Аудиторська палата України, незалежний орган, створений з метою регулювання та вдосконалення аудиторської діяльності в Україні, фактично впроваджує аудит податкової звітності для фахівців з аудиту як завдання забезпечення впевненості, крім аудиту та аналізу історичної фінансової інформації. Розглядаючи словосполучення "аудит податкової звітності", слід зазначити вузький зміст цього визначення.

Перевірка податкової звітності починається лише після перевірки даних податкового обліку платників податків, тому, на наш погляд, на практиці доцільніше використовувати термін більш широкого діапазону - «податкова перевірка» після його нормативного затвердження на законодавчому рівні.

На сучасному етапі Аудиторською палатою України розробляються заходи щодо реалізації аудиту податкової звітності у співробітництві та взаємодії з державними податковими органами України у напрямку встановлення єдиних методологічних засад при проведенні податкових перевірок та здійснення аудиту податкової звітності аудиторами. Крім того, рішенням Аудиторської палати України від 28.02.2013р. № 265/9 затверджена Робоча програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності на прикладі декларації з податку на прибуток», в якій ідентифікуються поняття: «аудит податкової звітності» та «податковий аудит», і наводиться визначення, мета, предмет та критерії завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту). Однак на сьогодні залишаються невирішеними питання єдиної концепції теорії, методології, організації та методики податкового аудиту за об'єктами, які підлягають фундаментальній розробці та обґрунтуванню у напрямку розкриття:

- його концептуальних засад;
- умов завдання з податкового аудиту та його планування;
- інформаційного забезпечення;
- методики організації та проведення завдання;
- методики розрахунку аудиторських ризиків;
- етичних вимог при виконанні завдання;
- порядку документування завдання з аудиту та оформлення результатів перевірки;
- порядку організації контролю за якістю під час виконання завдання;
- критеріїв, яким повинні відповідати аудитори, що мають право здійснювати податковий аудит та надавати висновки (звіти).

Необхідно відмітити, що міжнародні стандарти аудиту визначають лише загальний методологічний підхід та принципи до його проведення, проте не регламентують конкретні дії, прийоми, процедури, вживані в процесі аудиторської діяльності. Цікавим і корисним є зарубіжний досвід нормативного вирішення проблематики визначення та місця податкового аудиту в аудиторській діяльності. Так, у відповідності до вимог нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності податковий аудит розглядається, як: спеціальне аудиторське завдання, що виконується аудиторською організацією; незалежна експертиза, що проводиться спеціально уповноваженим фахівцем податкового органу.

1.3.Правова база організації аудиту податків в Україні

«В умовах існування незалежної України її розвиток та зміцнення нерозривно пов'язуються з реформуванням системи оподаткування та системи публічних доходів країни в цілому, удосконаленням їх правового регулювання та досягненням ним відповідності сучасним тенденціям правового розвитку та міжнародним стандартам у цій сфері. Нормативно правова база проведення аудиту може бути класифікована як внутрішня та зовнішня. Зовнішня нормативна база представлена у вигляді відповідних законів, постанов, наказів, інструкцій, положень, методичних матеріалів з обліку і звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Основні закони які використовуються при аудиторській перевірці податків і платежів: закон України “Про аудиторську діяльність”, “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, “Податковий кодекс”, “Про єдиний соціальний внесок”, “Кодекс законів про працю”, П(С)БО 11 “Зобов’язання”, НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності»[], тощо (табл.1.4.).

Нормативні акти у сфері аудиторської діяльності Республіки Білорусь не містять визначення терміну «податковий аудит», але на законодавчому рівні використовуються тотожні поняття, такі як:

- аудит звітності, підготовленої відповідно до інших принципів обліку і звітності, зокрема, для ведення податкового обліку, складання податкової звітності для спеціальних цілей;

Таблиця 1.4

Нормативно-правове забезпечення податкового аудиту

	Нормативний акт	Зміст	Сфера використання
1	2	3	4
1.	Конституція України	Проголошені правові засади суб'єктів підприємницької діяльності, а також діяльності громадян	Забезпечення діяльності підприємств
2.	Господарський кодекс України (із змінами та доповненнями) від 16 січня 2003 року №436-IV	встановлює правові основи господарської діяльності, яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності	Регулювання господарської діяльності
3.	Цивільний кодекс України (із змінами і доповненнями) від 16 січня 2003 р. №435-IV	регулюються особисті немайнові та майнові відносини, засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні	Захист особистих немайнових та майнових відносин
4.	Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями) від 2 грудня 2010 року №2756 - VI.	регулює відносини що виникають і сфері справляння податків і зборів в Україні	Регулюються усі сфери діяльності держави, особливо суб'єктів господарювання
5.	Аудиторська Палата України Рішення «Кодекс Професійної Етики Аудиторів України» від 18.12.1998 р. № 73	Покликана виконувати головні завдання,що мають єдину методологічну основу принципів питань аудиторської діяльності, а також сприянні гармонізації особистих	Використовуються усіма аудиторами при наданні професійних послуг

		ділових якостей аудиторів	
6.	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової інформації	Використовують даний закон всі суб'єкти що мають відношення до аудиторської діяльності
7.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами та доповненнями) від 16.07.99 р. №996-XIV	визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	Використовується при складанні фінансової звітності і інших документів що подаються до державних установ
8.	Аудиторська Палата України Лист «Щодо прийняття рішення про застосування МСА» від 06.08.2004	Застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту, забезпечення впевненості та етики дасть змогу українським аудиторам, підвищити якість аудиторських послуг, а також здійснювати дієвий контроль якості	Використовується аудиторами при оцінці та складанні плану проведення аудиту

- аудит достовірності податкової декларації (розрахунку); - аудит даних книги обліку доходів і витрат організацій і індивідуальних підприємців, що застосовують спрощену систему оподаткування [5, 15]. У відповідності до Національних правил аудиторської діяльності Республіки Білорусь, розроблених на підставі міжнародних стандартів аудиту, такі форми аудиту розглядаються як спеціальні аудиторські завдання. Аналіз нормативної бази у сфері аудиторської діяльності інших країн показав, що на законодавчому рівні термін «податковий аудит» на сьогодні не визначений, але аудиторська діяльність, що пов'язана з перевіркою податкового обліку та податкової звітності, регламентована як послуги у сфері аудиту (див. табл.1.5.).

«Необхідно зауважити, що незважаючи на нормативну невизначеність податкового аудиту, його неоднозначне тлумачення, міжнародний досвід останніх років свідчить про активне розповсюдження і розвиток такого виду аудиторської діяльності. Так, в країнах з м'яким податковим режимом (Індія,

КНР, Австралія, Сінгапур, Кіпр, Люксембург, Ліхтенштейн) набуває поширення аудиторська концепція перевірок обліку та звітності у системі оподаткування. В країнах, де є жорстке податкове законодавство з високим рівням оподаткування (Німеччина, Франція, США, Великобританія, Швеція), пріоритет віддається державній системі податкового контролю, заснованій на ревізійній концепції» [21].

Таблиця 1.5

Зарубіжний досвід нормативного вирішення проблематики місця податкового аудиту в аудиторській діяльності [29, 32, 33, 37, 74]

Назва країни	Основні нормативні акти в сфері аудиторської діяльності	Нормативна адаптація
Казахстан	Закон «Про аудиторську діяльність» Міжнародні стандарти аудиту прийняті в якості національних стандартів	Вид супутніх послуг з профілю діяльності відповідно до стандартів аудиту
Киргизстан	Закон «Про аудиторську діяльність» Міжнародні стандарти аудиту прийняті в якості національних стандартів	Вид супутніх послуг як виконання зобов'язань по погоджених процедурах
Узбекистан	Закон «Про аудиторську діяльність» Національний стандарт аудиту №90 Професійні послуги аудиторських організацій	Вид інших професійних послуг, передбачених національним стандартами аудиторської діяльності
Азербайджан	Закон «Про аудиторську службу» Закон «Про внутрішній аудит» Положення «Про палату аудиторів» Національний стандарт аудиту	Вид послуг, передбачених національним стандартами аудиторської діяльності
Грузія	Закон «Про аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності» Міжнародні стандарти аудиту	Вид професійних послуг
Молдова	Закон «Про аудиторську діяльність»	Вид послуг у складі професійної діяльності

Підсумовуючи викладене, варто зазначити, що відсутність у вітчизняній та міжнародній практиці належного наукового обґрунтування концептуальних засад податкового аудиту, законодавчої регламентації, методичного забезпечення приводить до неоднозначного тлумачення податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності. Тому проблематика стану та розвитку вітчизняного податкового аудиту у напрямку наближення до стандартів Європейського Союзу на сучасному етапі потребує подальших досліджень, які повинні базуватися на переосмисленні теорії та практики

аудиторської діяльності. Наукове і прикладне обґрунтування напрямів удосконалення системи податкового аудиту є необхідним процесом, пов'язаним з реформуванням господарського обліку, аудиту, як складової фінансового контролю, та, в цілому, національної економіки України.

Аудит оподаткування – це важлива складова аудиторської діяльності, яка, на жаль, не має конкретної нормативно-правової бази і не є достатньо вивченою наукою [6, с. 83]. Також з'являються і деякі проблеми в області захисту конфіденційної інформації контрагентів і платників податків. Вирішити ці проблеми можливо, якщо податкові органи будуть взаємодіяти з платниками податків, утворюючи зміну ідеології податкового контролю до переходу до профілактики податкових правопорушень від здійснення контролю постфактум, також податковий моніторинг слід застосовувати для всіх організацій, вдосконалюючи при цьому його методи.

Резюмуючи вищесказане, зазначимо, що в даний час в Податковому кодексі мало приділено методичі ведення податкового аудиту в спеціалізованих організаціях, зокрема в бюджетних установах, що мають свої специфічні особливості. Тому існує практична необхідність розробити і законодавчо закріпити найбільш оптимальну модель податкового аудиту в даних організаціях. А також конкретизувати методики проведення податкового аудиту у внутрішніх стандартах організацій аудиторів або в методиках; а також в розробці аудиторських стандартів з податкового аудиту, що відображають перелік аналітичних процедур і методику їх здійснення. Необхідно визначити місце податкового аудиту в системі загального контролю. Доцільно виділити податковий аудит як науку, визначивши її предмет і метод. Податкова складова аудиту слабо регламентована чинними нормативними документами. Необхідно врегулювати ряд суттєвих питань, що визначають технологію податкового аудиту, встановити чіткі рамки податкової складової аудиту, розробити методичні основи по організації і проведенню податкового аудиту.

Все це додасть достатню актуальність розробки правових, методологічних і методичних основ податкового обліку і податкового аудиту.

Для підтвердження та наближення аудиту до міжнародної практики наші українські дослідники проектів МСА постійно вносять пропозиції до Міжнародної федерації бухгалтерів. Одним з таких коментарів може бути пропозиція українських аудиторів, експертів щодо внесення нового стандарту до складу Міжнародних стандартів у форматі ПМПА «Розгляд податкових питань під час аудиту фінансової звітності».

Для коректного відображення у звітності інформації про перевірки податків у форматі завдання з виконання погоджених процедур аудиторами пропонується статистичний Звіт аудитора (за формою № 1-аудит) доповнити новим рядком 133.2 «Перевірка податків, зборів». Як в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», так і в чинних міжнародних стандартах аудиту методика аудиту податкових декларацій не виступає складовою аудиту з причини того, що податкові декларації не належать до складу фінансової звітності підприємства як на міжнародному рівні, так і в Україні.

Висновок до розділу 1

Ототожнення понять «податковий аудит» і «аудит оподаткування» різниця у зв'язку з різними підходами до розуміння контрольних функцій органів ДПС та з низкою суттєвих протиріч: інформаційно-аналітичне забезпечення та головна мета податкового контролю у вигляді перевірок не стикаються із завданнями аудиту в оподаткуванні.

Здійснення податкового аудиту на підприємствах України має велике практичне значення для виявлення порушень вимог податкового законодавства. Під аудитом розуміють незалежну перевірку бухгалтерської звітності підприємства з метою вираження думки про вірогідність такої

звітності. Щодо податкового аудиту на сьогодні не має чіткого визначення. На основі дослідження можна зробити висновок, що податковий аудит – це комплексна незалежна перевірка податкового обліку підприємства, правильності нарахування та сплати податків, оцінювання податкових ризиків у діяльності підприємства.

Податкова складова аудиту сьогодні слабо регламентована діючими нормативними документами. Не врегульовано ряд суттєвих питань, що визначають технологію податкового аудиту, відсутні чіткі рамки податкової складової аудиту.

Розділ 2 Організація податкового аудиту на підприємстві

2.1. Податкова звітність, як основа проведення податкового аудиту

«Податковий аудит - це послуга, яка передбачає ретельний аудит податкової звітності перевіреного підприємства. Податкова перевірка проводиться з метою виявлення всіх неточностей, які були допущені в процесі складання бухгалтерської або фінансової звітності, або для усунення всіх невідповідностей податковому законодавству України "[].

«Завдання податкового аудиту слід розглядати з наступних двох точок зору: як процесу загалом та як конкретного завдання аудиту. З позицій останнього, головними завданнями повинно бути встановлення комплексу питань для перевірки як податкового, так і фінансового обліку податків, які базуються на відповідній звітності підприємств »[].

"При цьому важливо розділити завдання аудиту на відповідні форми звітності, а саме фінансову та податкову звітність, не дублюючи їх. Наприклад, доцільно перевірити точність розрахунку бази оподаткування та об'єкта оподаткування кожного податку та збору (логічний та арифметичний контроль) за показниками податкового, а не фінансового обліку. Таким чином, основним завданням податкового аудиту є вивчення комплексу питань повноти, обґрунтованості, правильності складових податку відповідальність за певний податок (збір) у формах податкової звітності »[].

Податковий аудит як вид аудиторської діяльності вимагає законодавчого врегулювання Міжнародними стандартами аудиту, що передбачається виконанням таких завдань, як:

– завдання для надання впевненості (аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності; огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності; завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації);

– супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг (завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації; завдання з підготовки фінансової інформації) [50].

Окремого стандарту, який би конкретно розглядав методикку проведення аудиту податкової звітності як фінансової, немає. Проблеми податкового характеру, такі як постійні зміни в податковому законодавстві та власна за метою інтерпретація фіскальними органами законодавства, викликають необхідність незалежного підтвердження податкової звітності. Податковий аудит протягом всього часу існування незалежного аудиту був і є дуже актуальним для платників податків та суб'єктів аудиторської діяльності.

Податковий аудит – один із найбільш запитуваних видів аудиторських послуг, який дозволяє провести перевірку бухгалтерського та податкового обліку в частинах:

- відповідності систем бухгалтерського та податкового обліку вимогам чинного законодавства;
- постановки бухгалтерського та податкового обліку;
- правильності формування бази оподаткування, нарахування та сплати податку на прибуток, ПДВ, податку з доходів фізичних осіб, нарахувань та утримань до пенсійного фонду та фондів соціального страхування, а також інших податків і зборів за визначений період часу;
- надання допомоги у складанні декларацій з податку на прибуток та податку на додану вартість, звітів до пенсійного фонду та інших форм звітності;
- відновлення бухгалтерського та податкового обліку;
- аудиторського супроводу;
- виявлення відхилень та надання допомоги щодо виправлення помилок і складання уточнюючих розрахунків;
- надання консультацій щодо актів перевірок контролюючих органів, а також надання допомоги в складанні заперечень стосовно них;

оптимізації оподаткування.

З метою аналізу аудиторської діяльності в системі декларування податків, застосуємо алгоритм оцінки податкової звітності на прикладі аудиту податку на прибуток, який відбувається в декілька стадій та етапів (рис.2.1):

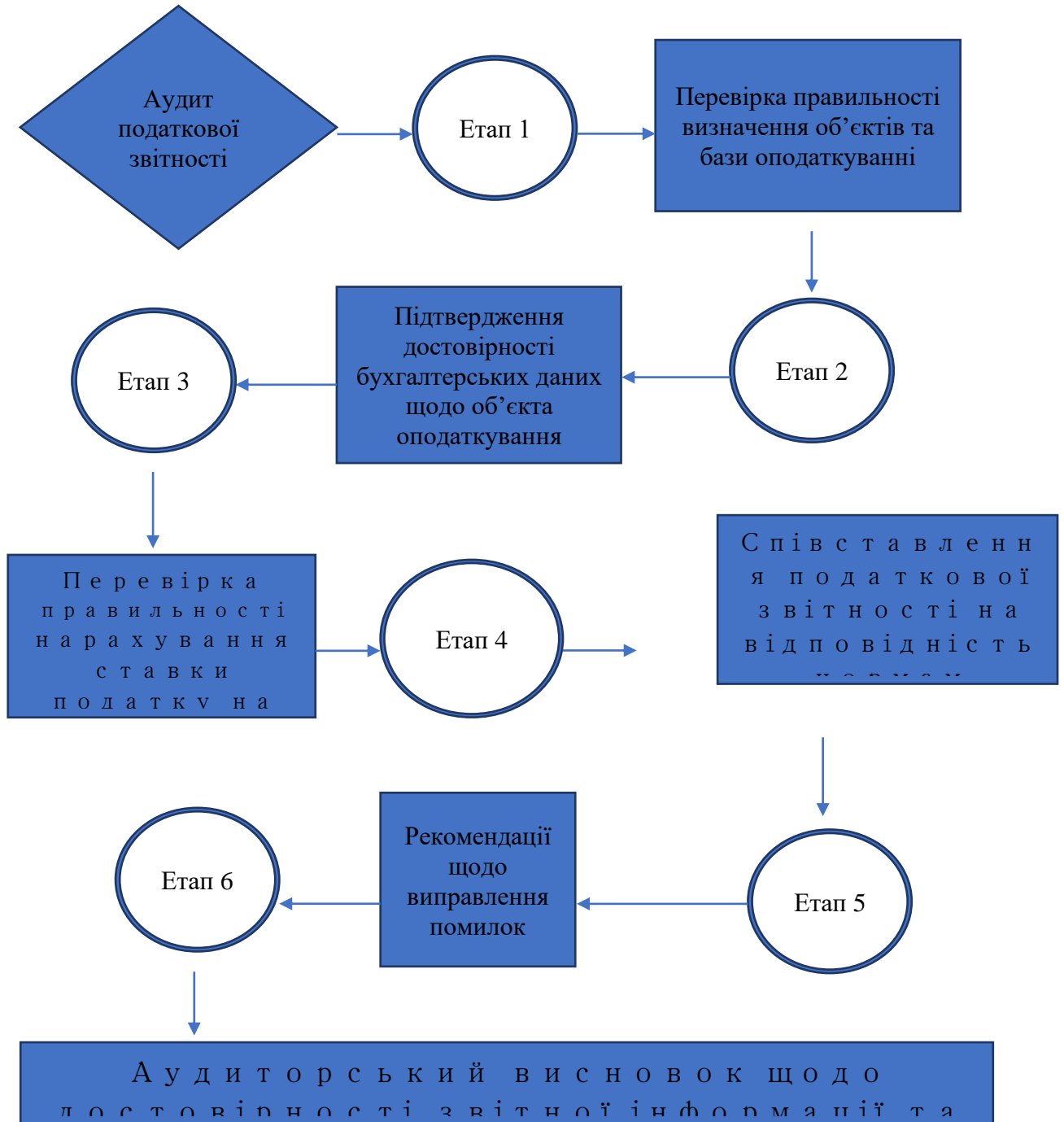


Рис. 2.1. Алгоритм оцінки податкової звітності на прикладі аудиту податку на прибуток [58]

Відповідно до зазначених на рис.2.1. етапів аудиту податкової звітності кожен етап має окремі стадії виконання, які подані нижче.

1. Перевірка правильності визначення підприємством об'єктів та бази оподаткування.

- пересвідчення, що підприємство є платником податку на прибуток;
- вивчення питання щодо ведення підприємством особливого виду діяльності та використання пільг з податку на прибуток, в яких розмірах; співставлення доходів, що звільнені від оподаткування з відповідністю законодавству; правильність ведення первинного обліку доходів та витрат у ході розрахунку величини оподаткованого прибутку;

2. Підтвердження достовірності бухгалтерських даних щодо об'єкта оподаткування:

- перевірка складу та повноти формування доходів звітного періоду;
- перевірка складу витрат звітного періоду підприємства;
- відповідність використовуваних методів визнання доходів та витрат вимогам податкового законодавства;
- правильність обрання облікових оцінок при визначенні амортизаційних витрат;
- перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку з податку на прибуток на підприємстві. Потрібно пересвідчитись у відповідності бухгалтерських проводок по операціях з податку на прибуток, ведення аналітичного та синтетичного обліку по рахунку 98 «Податок на прибуток». Оцінка правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати до бюджету податкових платежів:

3. Перевірка правильності нарахування ставки податку на прибуток, своєчасності подання податкової звітності до органів Державної податкової служби та своєчасність сплати податку на прибуток до бюджету.

4. Співставлення податкової звітності на відповідність нормам чинного законодавства:

- перевірка правильності заповнення Декларації про прибуток підприємства.

При перевірці необхідно впевнитися у тому, що основна частина Декларації та відповідні додатки заповнені згідно з вимогами чинного законодавства.

5. При виявленні під час проведення аудиту помилок у розрахунках витрат на сплату податку на прибуток необхідно надати відповідні рекомендації щодо виправлення таких помилок. Для цього на підприємстві складають бухгалтерську довідку із зазначенням причин допущеної помилки в тому періоді, в якому її виявлено й виправлятиметься помилка; розраховують й сплачують суму недостачі з податку на прибуток та пеню за прострочення платежу; повідомляють податковий орган за місцем реєстрації платника в письмовій формі про суму донарахованого податку на прибуток та розраховану суму пені за прострочення платежу.

6. За результатами виконаної роботи підприємству-клієнту надається аудиторський висновок щодо достовірності звітної інформації та правильності оподаткування прибутку підприємства.

Як бачимо, метою аудиторської перевірки податку на прибуток є висловлення аудитором судження: чи відповідає інформація, наведена в декларації з податку на прибуток підприємства, про доходи, витрати, та визначений податок на прибуток вимогам чинного податкового законодавства щодо їх визнання, оцінки та порядку класифікації.

«Аналіз та зіставлення інформації, яка міститься в окремих показниках декларації та додатках, є досить важливим заходом і за своїм змістом є аналітичною процедурою. На практиці така процедура має спеціальну назву – камеральна перевірка, або процедура перевірки взаємоузгодженості показників. Як правило, ця процедура здійснюється на етапі планування аудиторської перевірки і дає змогу дійти висновку про існування

перекручень у показниках податкової звітності, а також отримати первинну інформацію про склад доходів та витрат підприємства. Проте така процедура матиме сенс тоді, коли аудиторська перевірка податку на прибуток проводиться до настання граничного терміну подання декларації про прибуток підприємства до органів ДПС. Як відомо, одним із видів невиїзних перевірок є камеральні перевірки, які проводяться щодо поданих платником податку декларацій. Отже, якщо після подання декларації камеральна перевірка, яка проводиться ДПС, виявить невідповідності у зіставних показниках декларації, то про це платник податку отримає відповідне повідомлення»[1].

Натомість аудитор обов'язково повинен дослідити в зворотному порядку всі етапи формування кожного рядка декларації про прибуток підприємства. І лише після цього він зможе сформулювати справді обґрунтоване судження й зробити свій висновок про інформацію у податковій звітності в цілому. З цією метою інформація, яка міститься у декларації з податку на прибуток, розподіляється на сегменти (елементи):

- доходи;
- витрати;
- оподатковуваний прибуток;
- податок на прибуток.

Потім кожний сегмент (елемент) може бути розподілений на статті, зміст яких розкривається у відповідних додатках, статті, у свою чергу, на рахунки бухгалтерського обліку і, нарешті, статті бухгалтерського обліку – на первинні документи, що були підставою для здійснення господарських операцій і формування оподатковуваних доходів та витрат, на які не може бути зменшений об'єкт оподаткування.

Описаний процес дістав назву «дезагрегація податкової декларації».

Як відомо, кожний показник декларації про податок на прибуток має бути сформований з урахуванням вимог розділу III Податкового кодексу (див. додаток А).

«Процес дезагрегації звітності дістав назву «сегментація аудиту». В свою чергу, елементи, щодо яких проводитимуться процедури перевірки, мають назву – «сегменти аудиту». Сегментація галузі аудиту широко застосовується у практиці аудиту фінансової звітності і пов'язана з визначенням господарських циклів у їх взаємозв'язку з рахунками бухгалтерського обліку. Проте вона також може бути інструментом організації процесу проведення процедур аудиту податку на прибуток»[].

Різні дослідження з теорії і практики аудиту дещо по-різному проводять сегментацію аудиту за господарськими циклами. Для прикладу можна провести наступне групування сукупності господарських операцій підприємства у такі взаємопов'язані цикли, які також можуть використовуватись і в аудиті податку на прибуток:

- цикл придбання та витрат;
- виробничий цикл;
- цикл реалізації та отримання доходів;
- фінансово-інвестиційний цикл.

«Взаємозв'язок основних циклів господарських операцій формує зміст фінансово-господарської діяльності підприємства. Визначення господарських циклів дає змогу застосовувати в процесі аудиту метод направленою тестування. Метод направленою тестування в процесі проведення процедур аудиту податку на прибуток базується на дослідженні кредитових оборотів на рахунках обліку операцій, пов'язаних з формуванням витрат, та дебетових оборотів на рахунках обліку операцій, пов'язаних з формуванням доходів, у взаємозв'язку з відповідними показниками декларації про прибуток підприємства»[].

«Визначення в циклах господарських операцій типових (однорідних) проведень та подальше їх направлене тестування дає змогу системно перевіряти зміст показників декларації з податку на прибуток підприємства та зменшити витрати часу на проведення процедур перевірки. Для досягнення кінцевої мети аудиту податку на прибуток доцільно застосовувати підхід

щодо проведення сегментації, який базується на дослідженні кредитових та дебетових оборотів по рахунках обліку у їх взаємозв'язку з відповідними показниками декларації з податку на прибуток»[].

«Аналіз нормативно-правової бази та літературних джерел підтверджує, що податковий аудит з точки зору податкового законодавства є все ж таки процесуальними діями контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок, тому такий вид діяльності не відповідає вимогам аудиту та суперечить його сутності, а більше якраз відображає функції податкового контролю, які нами були розглянуті вище»[].

При цьому суб'єкти господарювання мають можливість своєчасного коригування в обліку встановлених відхилень, що знижує ризик застосування санкцій за порушення податкового законодавства з боку контролюючих органів та дає змогу підприємству підготуватися до податкових перевірок державних контролюючих органів, а отже, аудит носить «допоміжний» характер, що є перевагою перед податковою перевіркою.

«На практиці більшість замовників аудиту фінансової звітності вимагає від аудитора, зокрема, проведення аудиту податкової звітності. Ці вимоги можна вважати обґрунтованими за умови визнання аудитором розрахунків з бюджетом суттєвими для такої фінансової звітності. Якщо повернутись до податкового аудиту як діяльності органів ДПС, то варто відмітити заходи Державної податкової служби України у 2019-20рр. були спрямовані на реалізацію завдань, визначених Середньостроковим планом пріоритетних дій Уряду до 2020р., затверджених розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 р. № 275-р, а також виконання завдань, визначених Податковим та Митним кодексами України та іншими нормативно-правовими актами»[].

У 2019 р. ДПС вжито заходів щодо забезпечення виконання доведених Міністерством фінансів України індикативних показників доходів,

розширення бази оподаткування, здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків (зборів) та інших платежів до бюджету. Результатом діяльності органів ДПС у 2019р. стало поліпшення ефективності роботи із забезпечення виконання завдань та досягнення позитивних темпів приросту надходжень платежів до бюджету у порівнянні з минулими роками [73].

"З метою підвищення результатів України у рейтингу Світового банку DoingBusiness Державна податкова служба здійснила низку заходів, спрямованих на створення комфортних умов для платників податків, включаючи модернізацію електронних послуг, вдосконалення митних процедур, оптимізацію податкової звітності, полегшення адміністративних тиск на чесних платників податків та підвищення ефективності контролю. - заходи перевірки щодо ризикованих суб'єктів господарювання, зменшення корупційних ризиків, подальше вдосконалення внутрішньої системи контролю якості "[1].

"Метою податкової перевірки є, крім підтвердження достовірності цих податкових декларацій, правильний розрахунок податкових платежів до бюджету, а також розробка пропозицій щодо вдосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства" [3, стор. 60]. У середині компанії такі функції слід покласти на головного бухгалтера та головного фінансового директора, оскільки перевірка правильності та своєчасності нарахування та сплати податків компанією є прямими обов'язками цих фахівців. «Застосовуючи аналітичні процедури при проведенні податкового аудиту, є можливість одержати набагато більше інформації для здійснення більш якісного і повного аудиту. Зокрема, при цьому можна визначити фактори, що впливають на величину податкових зобов'язань; структуру і динаміку податкових платежів організації; оцінити потенційні податкові ризики організації та податкові порушення тощо. Як показують звіти Державної податкової служби України, податковий контроль на підприємствах України

організовано не належним чином, а тому завданням податкового аудиту також є усунення недоліків та недопрацювань в системі контролюючих заходів»[]

2.2.Методика проведення податкового аудиту підприємства

Методика аудиту являє собою комплексну, взаємопов'язану і логічно зумовлену послідовність виконання аналітичних процедур обробки інформаційної бази. Планування аудиту - один з основних етапів проведення аудиту, від грамотної побудови якого, залежить результат перевірки. У зв'язку з цим можна визнати економічно доцільним розробку комплексної моделі проведення планування аудиту, що складається з 8 етапів (див.рис.2.2).

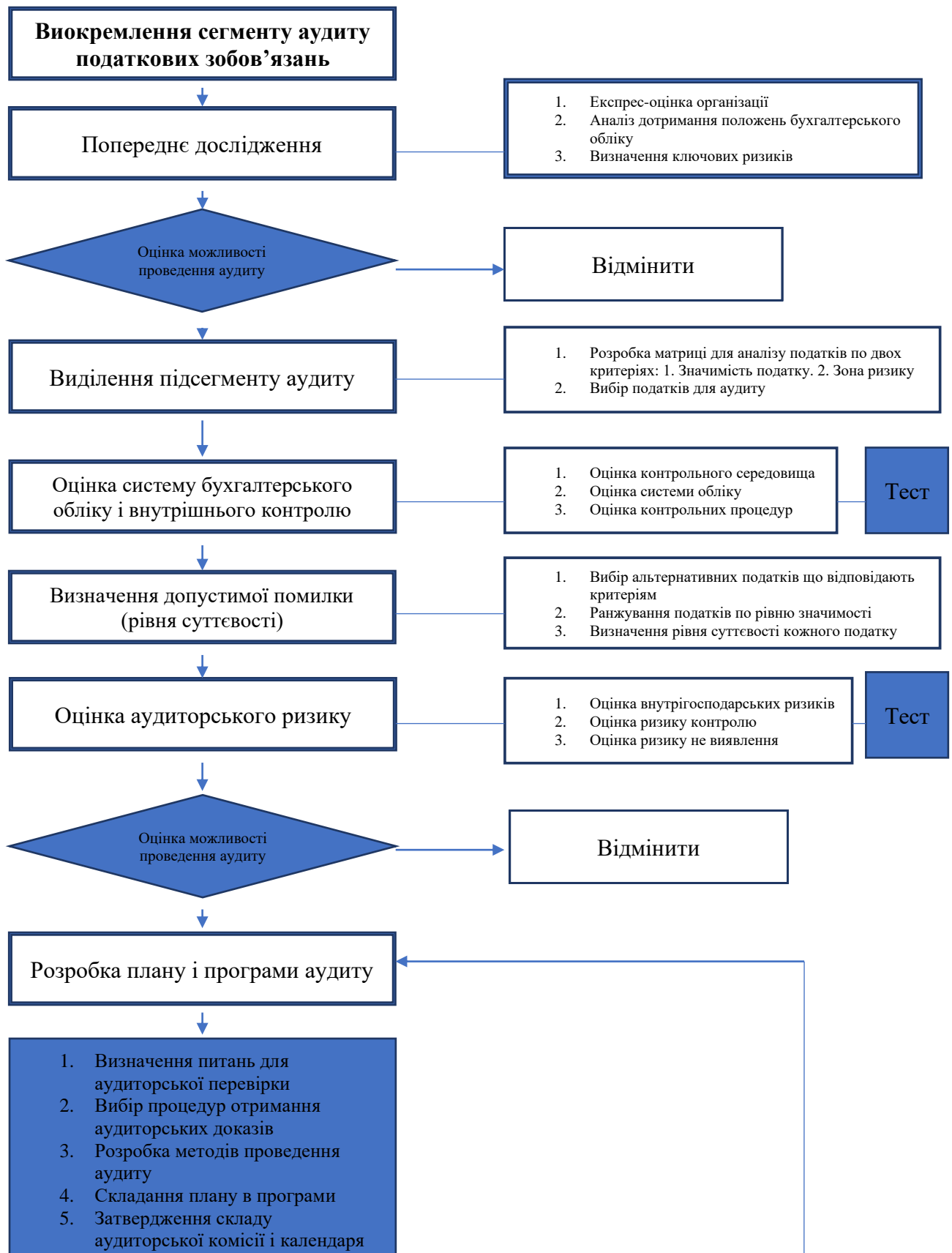
Варто відзначити два принципово нових підходу до організації і проведення податкового аудиту.

По-перше, на етапі планування доцільно розбити сегмент аудиту - податкові зобов'язання на підсегмент за видами податків. Для вибору підсегментів використовується вдосконалена матриця, розроблена провідною консалтинговою компанією BostonConsultingGroup. В основу розрахунків покладено підхід, запропонований компанією GeneralElectric, яка розробила матрицю для аналізу власного диверсифікованого портфеля (за участю консалтингової фірми McKenseyandCompany). Матриця для виявлення найбільш значимих податків являє собою дев'ятирівневу матрицю, розташовану в двомірній системі координат, яка відображає рівні значимостей податків і зони ризику, причому обидва елементи її вертикальної і горизонтальної побудови характеризуються комплексом величин [59].

По-друге, для визначення рівня значущості податків пропонується використовувати метод аналізу ієрархій. Результати проведеного аналізу

використовуються для визначення рівня допустимої помилки по кожному податку.

Використання на практиці наведеної методики планування податкового аудиту дозволяє значно скоротити витрати праці на проведення аудиту та підвищити його ефективність.





**Р и с . 2.2. М е т о д и к а т а е т а п и
п о д а т к о в о г о а у д и т у з а о к р е м и м и
с е г м е н т а м и о п о д а т к у в а н н я [34]**

Для періодичного проведення аудиту оподаткування підприємств існують такі чисельні методики, які базуються на різних підходах і є чутливими до зміни різних параметрів, що дають в сукупності об'єктивне і різнобічне уявлення про величину і структуру податкового тягаря [4]:

1. Методика оцінки частки податків у виручці компанії. Дана методика оцінює податкове навантаження як відношення всіх сплачених підприємством податків до виручки. Показник податкового тягаря дозволяє визначити частку податків у виручці, але не характеризує при цьому вплив податків на фінансовий стан економічного суб'єкта, так як не враховує відношення кожного податку до виручки від реалізації.

Відповідно до даної методики податковий тягар (NA) визначається за формулою:

$$NA = N_{total} / V * 100\% , \text{ де } (2.1)$$

N_{total} – загальна сума нарахованих податків за певний період;

V – виручка від реалізації.

2. М е т о д и к а в и з н а ч е н н я д ж е р е л а с п л а т и
п о д а т к у .

С у т ь д а н о ї м е т о д и к и п о л я г а є в
з і с т а в л е н н і п о д а т к у т а д ж е р е л а й о г о

сплати. Інтегральним показником в цій методиці виступає прибуток суб'єкта господарювання, з яким і порівнюється сума всіх податків. При визначенні податкового тягара (навантаження) за даною методикою фахівці виходять з ідеальної ситуації, коли економічний суб'єкт взагалі не платить податків.

Вже згадана методика є ефективним засобом аналізу впливу прямих податків на фінансових стан підприємства, але при цьому, вона недооцінює вплив непрямих податків.

Відповідно до даної методики податковий тягар (NA) визначається як:

$$NA = (V - Z_{pr} - Pf) / (V - Z_{pr}), \text{ де (2.2)}$$

V – виручка від реалізації;

Z_{pr} – витрати на виробництво реалізованих товарів без врахування непрямих податків;

Pf – прибуток після оподаткування.

3. Кількісна методика податкового аудиту.

Відповідно до вказаної методики податкове навантаження пропонується оцінювати як частку сплаченої в бюджет доданої вартості,

створеної конкретним господарюючим суб'єктом. Інтегральний показник дозволяє усереднити оцінку податкового навантаження для різних типів виробництв. При використанні методики зазначеної методики виникає можливість прорахувати вплив підвищення або зниження податкових ставок і збільшення пільг на темпи розвитку організації. Недоліком при цьому є той факт, що в розрахунок не прийняті такі податки як майнові та інші податки, вплив яких на фінансовий стан підприємства складно визнати незначним.

Відповідно до даної методики податковий тягар (NA) визначається за формулою:

$$NA = (Dsb / ChA) / (Pf / ChA), \text{ де } \quad (2.3)$$

Dsb – дані балансу;

ChA – чисті активи;

Pf – прибуток після оподаткування.

4. Методика абсолютного і відносного податкового навантаження

Даний вид методики визначає абсолютні і відносний показники податкового навантаження. Абсолютне податкове навантаження суб'єкта господарювання – це абсолютна величина податкових зобов'язань перед бюджетом. При цьому даний показник не відображає податкового навантаження у зобов'язаннях підприємства, внаслідок чого додатково розраховується показник відносної податкового навантаження – відношення абсолютної податкового навантаження до новоствореної вартості. Перевагою даної методики є те, що вона дозволяє порівнювати податкове навантаження організацій незалежно від їх галузевої приналежності. Однак ця методика не враховує вплив таких показників як фондомісткість, трудомісткість, рентабельність, оборот оборотних активів і не дозволяє прогнозувати зміну ділової активності фірми в залежності від зміни кількості податків, податкових ставок і пільг.

Абсолютна податкове навантаження за методикою визначається як:

$$NA_{4ab} = N_{total} + N_{dop}, \text{ де } \quad (2.4)$$

N_{total} – загальна сума нарахованих податків за певний період;

N_{dop} – нарахування пені і штрафу за рішенням податкового органу.

Відносне податкове навантаження по зазначеній методиці можна розрахувати як:

$$NA4 = (NA_{4ab} + W + ESN + NSPZ) / VVS * 100\%, \text{ де (2.5)}$$

NA_{4ab} – абсолютне податкове навантаження по методиці 2.4.;

W – витрати на оплату праці;

ESN – нарахування ЄСВ (єдиного соціального внеску);

$NSPZ$ – нараховано внесків на страхування від нещасних випадків і професійних захворювань;

VVS – знову створена вартість.

5. Методика визначення податкового навантаження за частковими показниками.

Пов'язує показник податкового навантаження з переліком податків та інших обов'язкових платежів, а також зі структурою податків економічних суб'єктів і механізмом справляння податків. Окрім загального показника податкового навантаження в методиці активно використовуються часткові показники, що визначаються окремо, як співвідношення окремих податків і груп податків з конкретними джерелами платежів. Використовуючи дані показники, можна визначати оптимальне податкове навантаження

в залежності від галузевої приналежності суб'єктів господарювання.

6. Методика співставлення часткових і узагальнюючих показників податкового навантаження.

Дана методика ділить часткові й узагальнюючі показники податкового навантаження. До узагальнюючих зокрема відносяться податкове навантаження на доходи суб'єктів господарювання та податкове навантаження на фінансові результати, податкове навантаження на власний капітал, податкове навантаження на прибуток до оподаткування, і податкове навантаження в розрахунку на одного працівника. Більш конкретні і інформативні часткові показники розраховуються відповідно до методики за джерелами відшкодування: собівартість, виручка від реалізації, фінансовий результат, чистий прибуток і фонди спеціального призначення. Перевагою даної методики є те, що вона дозволяє з різним ступенем деталізації в залежності від поставленого управлінського завдання розрахувати податкове навантаження.

Відповідно до даної методики податковий тягар (NA) визначається за формулою:

$$NA_5 = NN_v + NN_s + NN_z + NN_f + NN_{im}, \text{ де (2.6)}$$

NN_v – податкове навантаження на виручку від реалізації;

NN_s – податкове навантаження на собівартість;

NN_z – податкове навантаження на витрати;

NN_f – податкове навантаження на фонд оплати праці;

NN_{im} – податкове навантаження на майно підприємства.

7. Метод мікробалансів.

Також в податкового аудиту для здійснення оптимізації сукупних внутрішніх податкових відрахувань на господарські операції, можна розглянути метод мікробалансів, суть якого полягає в наступному: щоб

оцінити той чи інший варіант економічної діяльності підприємства в різних умовах господарювання виділяються великі блоки господарських операцій, що включають головні відмінності. Ці блоки оформляються у вигляді бухгалтерських проводок і виконуються розрахунки балансів для кожного з них. Порівняння отриманих мікробалансів дозволить вибрати найбільш вигідний варіант.

Як показує практика, не всі платники податків приділяють належну увагу методикам ведення податкового обліку та аудиту. Відсутність або невірна організація і ведення податкового обліку можуть привести до значних донарахувань податку на прибуток, податковим та адміністративних санкцій, нарахування пені. На практиці бухгалтери намагаються використовувати різні підходи до організації та ведення податкового обліку. Наприклад, існує такий варіант, коли створюється окремий податковий план рахунків або до бухгалтерського плану рахунків додатково вводяться «податкові» рахунки, на яких доходи і витрати враховуються в розрізі вимог Податкового кодексу України.

Записи на податкових рахунках здійснюються за правилами, передбаченими для позабалансових рахунків бухгалтерського плану рахунків. Обороти і залишки за цими рахунками не відображаються в регістрах бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності. У цьому випадку бухгалтер може при проведенні будь-якої операції в бухгалтерському обліку одночасно робити запис за відповідним субрахунком податкового рахунку. Аналітичними регістрами податкового обліку в цьому випадку будуть картки або журнали-ордери по податковим рахунками за звітний (податковий) період, якщо вони будуть містити реквізити. Такий автоматизований облік з використанням бухгалтерських програм є зручним і використовуючи його, бухгалтери повинні додати в схеми бухгалтерських проводок до господарських операцій додаткові проводки по податковим рахункам і скласти нові алгоритми господарських операцій в тих випадках, коли

бухгалтерський та податковий облік одних і тих же операцій ведеться по-різному.

«Як показує практика, склалася і така форма обліку, коли податковий облік підміняє собою бухгалтерський. В такому випадку формуються тільки регістри для розрахунку податку на прибуток, а регістри, складені у відповідність з нормами бухгалтерського обліку, можуть бути відсутні. В цілому ж всі застосовувані в даний час методи ведення податкового обліку є різновидами двох систем. В основу першої системи покладено принцип максимального зближення податкового обліку з існуючою в організації системою бухгалтерського обліку. При другому варіанті ведення податкового обліку організовується окремий підрозділ, що займається виключно питаннями податкового обліку. У цьому випадку податковий облік ведеться окремо від бухгалтерського виключно на підставі первинних документів (включаючи довідки бухгалтера)» [35, с. 17].

«Останній варіант ведення податкового обліку можуть собі дозволити тільки великі підприємства, оскільки організація відокремленого підрозділу для ведення податкового обліку вимагає істотних фінансових вкладень. Необхідно розробляти регістри податкового обліку для кожної господарської операції. Одну і ту ж операцію потрібно буде одночасно фіксувати як в регістрах бухгалтерського, так і в регістрах податкового обліку. Цілком очевидно, що ведення податкового обліку в цьому випадку має здійснюватися з використанням засобів обчислювальної техніки на базі спеціально створеного для цих цілей програмного забезпечення. Безумовно, ведення подвійного обліку є надзвичайно трудомістким. Тому найбільш оптимальним в сучасних умовах бачиться комбінований метод, який передбачає використання окремих регістрів на тих ділянках податкового обліку, які відмінні від ділянок бухгалтерського. При розробці такої системи ведення обліку, перш за все, потрібно чітко визначити, в чому правила податкового та бухгалтерського обліку однакові, а в чому вони відрізняються. Потім потрібно, проаналізувавши норми Податкового кодексу

і вимоги законодавства про бухгалтерський облік, з метою зближення податкового та бухгалтерського обліку розробити облікову політику (як для цілей бухобліку, так і для цілей оподаткування) і організувати бухгалтерський облік таким чином, щоб його даними можна було скористатися в податковому обліку»[].

2.3. Оцінка аудиту та супутніх консалтингових послуг в системі оподаткування

У процесі проведення податкової перевірки аудиторська компанія намагається вирішити всі питання, пов'язані з оптимізацією та плануванням оподаткування, та вирішити їх з дотриманням інтересів замовника. У той же час податковий аудит передбачає ретельний контроль за грамотністю та розумним обчисленням та сплатою податків та різних зборів, правильне використання пільг компанії для оподаткування, точне відображення у податковій звітності різних операцій (які часто не передбачені законодавством).

Крім того, в процесі податкової перевірки проводиться ретельна перевірка відповідності податкових декларацій чинному податковому законодавству. Виходячи з характеру та цілей податкової перевірки (професійного висновку щодо правильності, повноти та своєчасності розрахунку та сплати податків клієнтом, а також помилок), компенсація у вигляді штрафів, понесених організацією в результаті консультація, яка не відповідає чинному законодавству, покладається на аудиторську компанію, яка проводила податкову перевірку.

У цьому випадку угода між клієнтом і компанією, розмір відповідальності останньої може бути обмежена розміром фактичної шкоди або розміром винагороди, отриманої організацією за згаданою угодою. Для

того, щоб взяти на себе повну відповідальність, аудитор повинен виявити всі податкові помилки клієнта. Це означає, що вам потрібно перевірити всі звіти. Така перевірка називається безперервною. Цей метод рідко застосовується при аудиті. Причина в тому, що відповідні процедури є надто дорогими, тому в практиці аудиту існує таке поняття, як рівень суттєвості.

Аудитор (на його професійне судження) оцінює, що є суттєвим, виходячи з того, які фактори можуть призвести до суттєвих викривлень у фінансовій звітності. Інші фактори господарської діяльності, неправильне відображення яких у бухгалтерському обліку не призводить до значного викривлення фінансової звітності, не підлягають обов'язковій перевірці в ході аудиту. Це робиться у випадку загального аудиту. З податковою перевіркою все набагато складніше.

Постійний аудит податкової перевірки вимагає створення команди, що складається з компетентних фахівців та значного часу для роботи. Протягом періоду аудиту суб'єкт господарювання повинен подати практично всі документи, пов'язані з його діяльністю. Представники ревізійної комісії можуть мати питання, які необхідно обговорити з представниками клієнта. Таким чином, діяльність організації, що перевіряється, буде заблокована або припинена, що неминуче спричинить несприятливі економічні наслідки. У той же час аудитор не завжди зможе гарантувати повну відповідальність за результати аудиту, оскільки оборот великої організації може перевищувати вартість десятків аудиторських фірм, що робить цю роботу надзвичайно трудомісткою.

В результаті практика аудитора нести повну відповідальність за проведення податкової перевірки не була розроблена. Як правило, розмір відповідальності аудитора обмежується сумою, зазначеною в контракті, але, приймаючи цю обмежену відповідальність, аудитор потребує додаткової підтримки, оскільки ризик помилок у будь-якому випадку залишається. Таку підтримку може надати страхування. Тут необхідно врахувати, що загального страхування відповідальності аудитора, яке аудитори зобов'язані мати за

законом, недостатньо під час податкової перевірки. Для того, щоб отримати від страхової компанії компенсацію витрат клієнта в результаті поганої податкової перевірки, аудитор повинен додатково застрахувати послуги, пов'язані з аудитом, а саме податковий консалтинг.

Усі заходи, вжиті в рамках податкових перевірок, дозволяють мінімізувати податкові ризики. Зрештою, дії аудиторської фірми можуть запобігти ризику притягнення особи до відповідальності перед державними податковими органами.

Аналіз факторів впливу на економічну безпеку підприємства дозволяє виокремити послідовність завдань, в контексті яких можна запропонувати алгоритм проведення податкового аудиту (див. рис. 2.2.)



Рис. 2.3. Оптимізація податкового аудиту в розрізі податків та інших платежів [35]

Ці складові податкової перевірки на рис. 2.2., Необхідно враховувати під час побудови економічної безпеки підприємства наступні параметри:

- моніторинг нормативно-правового та загального економічного стану ділового середовища;
- запобігання порушенню прав та інтересів підприємства;
- оцінка потенційних загроз економічній безпеці підприємства та формування превентивних заходів щодо запобігання або зменшення ризиків;
- обробка інформації про існуючих та потенційних партнерів, клієнтів та конкурентів підприємства;
- діагностика та виявлення протиправних дій працівників підприємства, які піддають негативний вплив економічну безпеку;
- забезпечення конфіденційності інформації;
- здійснення заходів щодо поліпшення ділової репутації підприємства;

Цей алгоритм оптимізує податкову перевірку та забезпечує її ефективне проведення з точки зору податків та зборів.

Для забезпечення позитивних результатів податкової перевірки на підприємстві рекомендується оптимізувати процес внутрішнього податкового контролю підприємства, організація якого для обчислення податків передбачає виконання певних вимог (табл. 2.1).

Таким чином, метою процесу внутрішнього контролю для обчислення та сплати податків є встановлення достовірності первинних даних про існування зобов'язань перед бюджетом, повноти та своєчасності даних у

зведених документах та регістрах бухгалтерського обліку, правильності обліку зобов'язань до бюджету та позабюджетних фондів та відповідності їй облікової політики підприємства, національних стандартів бухгалтерського обліку, реальності існуючих зобов'язань, законності та доцільності розрахунків, надійності відображення стану зобов'язань у звітності суб'єкта господарювання .

Таблиця 2.1

Організація контрольного процесу щодо нарахування податків

Етапи контролю	Контроль внутрішній (внутрішній аудитор-бухгалтер)	Контроль зовнішній (ДПС, зовнішній аудитор)
1	2	3
Початковий (планування)		
Мета	встановлення достовірності первинних даних відносно наявності зобов'язань перед бюджетом, повноти і своєчасності відображення даних у зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку зобов'язань перед бюджетом та позабюджетними фондами і його відповідність обліковій політиці підприємства, національним стандартам бухгалтерського обліку, реальності наявних зобов'язань, законності й доцільності проведених розрахунків, достовірності відображення стану зобов'язань у звітності господарюючого суб'єкта.	контроль за розподілом і перерозподілом валового внутрішнього продукту для досягнення економічного зростання й соціальної справедливості в суспільстві; виявлення та облік платників податків, перевірка правильності обчислення податків і податкових платежів та контроль за своєчасністю надходжень нарахованих сум до бюджету.
Завдання	оцінка стану розрахунково-платіжної дисципліни за всіма видами розрахунків за зобов'язаннями; встановлення достовірності даних бухгалтерських операцій із зобов'язаннями; встановлення наявності, правильності оформлення і дотримання нормативно-правових актів при розрахунку податків, зборів та інших платежів; встановлення своєчасності розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами; перевірка дотримання податкового законодавства при операціях розрахунку зобов'язань перед бюджетом та позабюджетними фондами; перевірка повноти та достовірності податкової звітності.	перевірка правильності обчислення податкового платежу, своєчасне і повне його перерахування; здійснення інших дій, безпосередньо пов'язаних із виконанням платником своїх податкових обов'язків (постановка на облік в органах податкової служби, складання та подання податкової звітності тощо).
Джерела інформації	наказ про облікову політику, первинні документи з обліку зобов'язань, бухгалтерські довідки-розрахунки,	Податкова звітність суб'єкта

	облікові реєстри, податкова й фінансова звітність підприємства та звітність, що подається до позабюджетних фондів, а також акти та довідки попередніх аудиторських перевірок.	
Планування	метою планування є концентрація уваги аудитора на найважливіших його напрямках, виявленні проблем, які слід перевірити найбільш детально. Планування допомагає організувати контролерів свою роботу та здійснювати нагляд за роботою асистентів, котрі беруть участь у перевірці, а також координувати роботу, яка здійснюється іншими контролерами й фахівцями інших професій.	
Поточний (Проведення контролю)		
1	2	3
Дії	оцінюється стан розрахунково-платіжної дисципліни за всіма видами розрахунків за зобов'язаннями; встановлюється достовірність даних бухгалтерських операцій із зобов'язаннями та наявність, правильність оформлення і дотримання нормативно-правових актів при розрахунку податків, зборів та інших платежів; перевіряється дотримання податкового законодавства при операціях розрахунку зобов'язань перед бюджетом та позабюджетними фондами.	перевіряється повнота та достовірність податкової звітності.
Заключний (висновки і пропозиції)		
Вироблення остаточних результатів	Висновки контролера	Висновки аудитора
Документування	Висновки контролера	Висновки аудитора
Рішення, аналіз і ступінь відповідальності	несуть відповідальність за правильність нарахування та вчасність сплати податків головний бухгалтер та керівник підприємства.	
Пропозиції щодо усунення недоліків	проведення внутрішнього контролю за кожним окремим видом податків	штрафні санкції за некоректність подання даних та сплату податків

Ускладнює податкову перевірку той факт, що останнім часом часто відбуваються зміни у податковому законодавстві, тому при проведенні податкової перевірки підприємства за звітний період слід враховувати всі зміни, що відбулися за цей період. І якщо взяти до уваги той факт, що у багатьох компаній є власний фінансовий рік, зокрема для сільськогосподарських та фармацевтичних компаній, то проведення податкової перевірки вимагає чіткого та повного розуміння всіх змін.

У процесі проведення податкової перевірки аудиторська компанія намагається вирішити всі питання, пов'язані з оптимізацією та плануванням

оподаткування, з дотриманням інтересів замовника. Водночас метою податкової перевірки є здійснення ретельного контролю за грамотністю та обґрунтованим обчисленням та сплатою податків і зборів, правильне використання пільг компанії для оподаткування, точне відображення в податковій звітності різних операцій (які часто не передбачені за законом). Крім того, в процесі податкової перевірки ретельно перевіряється відповідність податкових декларацій чинному податковому законодавству [5, с. 37].

Заходи, вжиті в рамках податкових перевірок, дозволяють мінімізувати податкові ризики. Зрештою, дії аудитора запобігають ризику відповідальності керівника перед державними податковими органами.

Стабільне фінансове становище будь-якої компанії тісно пов'язане з розміром її податкових зобов'язань та суттєвістю податкових ризиків, що призводить до зростання ролі податкового аудиту. Саме податкову перевірку керівництво доручає отримати повну, достовірну та об'єктивну інформацію щодо правильності розрахунку податкових зобов'язань відповідно до норм податкового законодавства, що, в свою чергу, часто залежить від функціонування та розвитку організації.

Як зазначалося вище, замовниками податкової перевірки є великі компанії, які здійснюють кілька видів діяльності, включаючи експорт-імпорт. Обороти таких компаній високий, тому податкові зобов'язання, включаючи штрафи та пені, є значними. Таким чином, з метою мінімізації податкових платежів, а також уникнення штрафних санкцій доцільним та економічно вигідним для великої компанії є проведення податкової перевірки, яка виявить та нейтралізує помилки в податковому обліку та податковій звітності.

Наступною категорією компаній, які потребують податкової перевірки, є організації, які змінили головного бухгалтера. З об'єктивних причин це

дуже негативно позначається на якості бухгалтерського та податкового обліку в організації. Головному бухгалтеру, який іноді займається усіма питаннями, пов'язаними з оподаткуванням, у новій фірмі досить складно організувати правильне ведення податкового обліку та виправити наявні помилки попередника. Йому потрібна допомога у формі податкової перевірки. Власник або керівник організації може також замовити податкову перевірку організації з метою перевірки правильності відрахування та сплати податків.

Умовою ефективності податкової перевірки є її своєчасність. Цей фактор має вирішальне значення не лише при виявленні заборгованості (необхідність подання декларацій до податкової перевірки), а й при встановленні факту переплати. Виявлення заборгованості дозволяє організації заздалегідь, тобто до початку податкових перевірок, захиститися від накладення штрафу, надаючи податковим органам оновлені декларації, одночасно погашаючи заборгованість та штрафи. Виявлення помилок, що призвели до переплати податків, які часто залежать не від кваліфікації бухгалтерії, а від мінливості тлумачення податкового законодавства, дозволяє або повернути гроші з бюджету, або зменшити поточні та майбутні податкові зобов'язання [6, стор. 95].

Податковий аудит надає можливість своєчасно виправляти помилки при розрахунку податків і зборів, що призводить до значної економії на штрафах, а отже, рятує бізнес клієнта. Використання контролерів та експертів у складних проблемах суб'єктів господарювання обох сторін повинно призвести до налагодження відносин з податковою системою України.

Не менш важливим для попередження порушень чинного законодавства (а отже, і забезпечення податкових надходжень у повному обсязі) є робота консультанта-аудитора, надання рекомендацій щодо

виправлення помилок та вдосконалення фінансово-економічної сфери платника податків, контроль за виконанням раніше надані рекомендації та усунення помилок. Останнє також дозволить уникнути кримінальної відповідальності керівника та головного бухгалтера за ст. 212 Кримінального кодексу України. Проведення податкової перевірки попереджає про небажані фінансові наслідки перевірок податкової служби. При необхідності може бути проведений податковий облік, який мінімізує податкові ризики.

Цей етап роботи може бути продовжений за допомогою аудиторського супу

Висновки до 2 розділу

Не існує окремого стандарту, який би спеціально розглядав методологію аудиту податкових декларацій як фінансову. Проблеми податкового характеру, такі як постійні зміни у податковому законодавстві та власне тлумачення законодавства фіскальними органами, вимагають незалежного підтвердження податкової звітності. Протягом існування незалежного аудиту податковий аудит був і є дуже актуальним для платників податків та аудиторів. Податковий аудит - один із найпопулярніших видів аудиторських послуг, що дозволяє перевірити бухгалтерський та податковий облік.

Методологія аудиту - це складна, взаємопов'язана та логічно зумовлена послідовність аналітичних процедур обробки інформаційної бази.

Варто відзначити два принципово нових підходи до організації та проведення податкового аудиту.

По-перше, на етапі планування доцільно розбити сегментацію аудиту - податкові зобов'язання за підсегментами за видами податку.

По-друге, для визначення рівня значущості податків пропонується використовувати метод аналізу ієрархій. Результати аналізу

використовуються для визначення рівня допустимої помилки для кожного податку в процесі податкової перевірки.

Розділ 3

Вдосконалення системи податкового аудиту в Україні

3.1. Напрямки вдосконалення податкового аудиту в Україні

Враховуючи перебіг якісних змін в теорії аудиту сьогодні, перехід до системи пакету міжнародних стандартів аудиту (МСА) з 2017 року неминуче стає необхідним і процес вдосконалення податкового аудиту аудиторськими організаціями.

На наш погляд, дуже важливо методологічно забезпечити цей процес для якісної податкової перевірки. Перед початком аудиту аудитор повинен вирішити, як його організувати, вибрати, яким буде метод аудиту, врахувати інші важливі нюанси. Існує потреба у визначенні логічного ланцюга обслуговування, а також основних положень, на які слід спиратися під час перевірки для досягнення мети та запланованих результатів, а також для забезпечення належної якості перевірки. Повністю таке завдання може бути поставлене шляхом розробки моделі організації та проведення такого тесту, тобто моделювання цього процесу, з вибором та аналізом ключових елементів такої системи.

Формування моделі зазвичай потрібно для опису об'єкта (об'єкта, процесу та явища) якоюсь формалізованою мовою з метою вивчення його властивостей. Взагалі кажучи, модель є певним "замінником" об'єкта дослідження, який покликаний відображати у формі, прийнятній для цілей дослідження, всі найважливіші параметри та взаємозв'язки досліджуваного об'єкта. Таким чином, складена модель дозволить формалізувати процес податкового аудиту, його детальне вивчення та опис, тому в ході дослідження обрав цей метод пізнання як основний.

Моделювання може передбачати застосування декількох підходів до наукових знань. Запропоновано позицію, засновану на можливості застосування системного, а також структурного та функціонального підходів до досліджень при моделюванні процесу податкового аудиту.

Якщо системний підхід базується на загальних системних принципах аудиту, які наведені в табл. 3.1., Структурно-функціональний підхід до наукових знань в даному випадку використовується як метод аналізу організації та функціональної стійкості процесу податкового аудиту як системи. При реалізації цього підходу використовується опис та пояснення структури системи, вивчаються її елементи та взаємозв'язок між ними в рамках єдиного цілого.

Таблиця 3.1

Характеристики системних принципів побудови моделі податкового аудиту

Принцип	Характеристика принципу
Принцип цілепокладання	ціль, що визначає поведінку системи, завжди задається системою більш високого порядку зв'язку в системі повинні забезпечувати досить повне взаємодія підсистем
Принцип згоди	цілі елементів і підсистем не повинні суперечити цілі системи
Принцип зворотного зв'язку	реакція системи на вплив має мінімізувати відхилення системи від траєкторії до мети
Принцип цілеспрямованості	система прагне досягти задану мети навіть при зміні умов навколишнього середовища
Принцип причинності	всяка зміна стану системи пов'язана з певною сукупністю умов (причин), що породжує ця зміна
Принцип детермінізму	причина зміни стану системи завжди лежить поза системою зайвий елемент системи гине
Принцип різноманіття	ніж різноманітніше система, тим вона стійкіше
Принцип ентропії	ізолювана (закрита) система гине
Принцип відсутності зайвого	зайвий елемент системи гине
Принцип повноти зв'язків	Зв'язки в системі повинні забезпечувати досить повну взаємодію підсистем

Отже, модель податкового аудиту буде системною та мати стабільну структуру. Визначимо подальші особливості побудови такої моделі і, виходячи з цього, виділимо особливості моделі, що забезпечують якість перевірки.

При побудові моделі процесу податкового аудиту, на наш погляд, слід враховувати загальну блок-схему аудиту, оптимізовану такими функціями, як оцінка ризику, оцінка суттєвості об'єкта перевірки, поглиблені аналітичні процедури (див. рис.3.1.).



Рис. 3.1. Загальна блок-схема аудиторської перевірки [68]

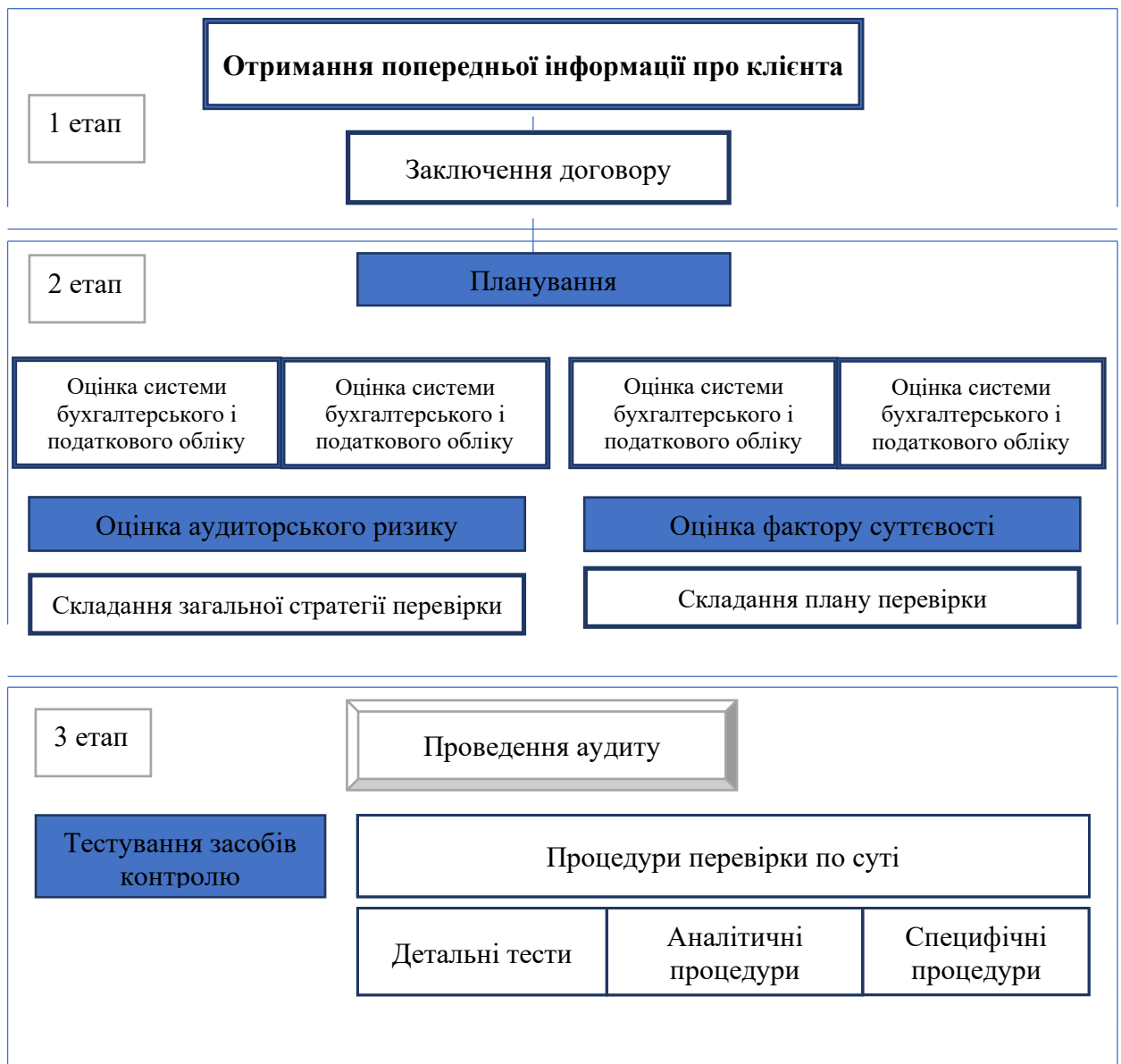
«Наведена схема з урахуванням специфіки даної сфери і впроваджених змін в нормативній базі регулювання аудиторської діяльності, може бути доповнена шляхом формування моделі проведення аудиту окремих частин звітності, пов'язаних з податками в рамках податкового аудиту, і її можна представити у вигляді схеми, в якій ми виділимо чотири основні етапи (рис. 3.2.):

1 етап - попередній етап перевірки;

2 етап - планування аудиту;

3 етап - проведення аудиторських процедур по суті і збір аудиторських доказів;

4 етап - завершення аудиту»[].



Збір аналітичних доказів

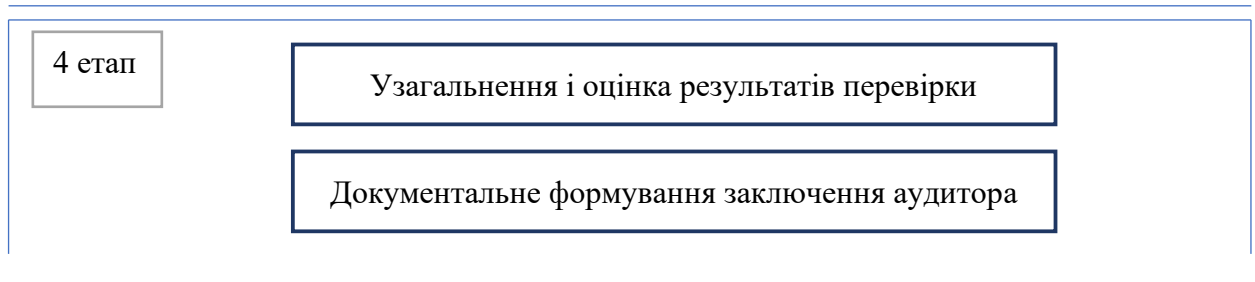


Рис. 3.2. Оптимізована блок-схема проведення аудиту окремих частин податкової звітності [68]

Відмінною особливістю уточненої схеми є суттєві її доповнення в частини етапу планування. Так, відзначимо, що при проведенні податкового аудиту на етапі планування аудитор повинен провести попередню оцінку існуючої системи оподаткування економічного суб'єкта. Така оцінка включає в себе:

- загальний аналіз і розгляд елементів системи оподаткування суб'єкта господарювання;
- визначення основних факторів, що впливають на податкові показники;
- перевірка методики обчислення податкових платежів;

- правова і податкова експертиза існуючої системи господарських взаємовідносин;
- оцінка документообігу та вивчення функцій і повноважень служб, відповідальних за розрахунок та сплату податків;
- попередній розрахунок податкових показників в суб'єкта господарювання.

Відмінною рисою переглянутої схеми є її значне доповнення частинами етапу планування. Таким чином, зауважимо, що при проведенні податкової перевірки на етапі планування аудитор повинен провести попередню оцінку діючої системи оподаткування суб'єкта господарювання. Ця оцінка включає:

- загальний аналіз та розгляд елементів системи оподаткування суб'єкта господарювання;
- виявлення основних факторів, що впливають на дані про показники;
- перевірка методології вивчення податкових платежів;
- право та дані експертизи існуючої системи економічних відносин;
- оцінка документообігу та вивчення функцій та повноважень служби, відповідальної за обчислення та оплату даних;
- попередній розрахунок податкових показників у суб'єктів господарювання.

Виконання аудитором зазначених процедур дозволяє усунути такі суттєві фактори, як конкретизація основних фактів економії життя об'єкта аудиту та існуючих об'єктів оподаткування, відповідність потреби у зв'язку з підтримкою норм чинного законодавства, оцінка рівня податкових комунікацій та потенційних податкових повідомлень. предмет.

Крім того, вищевказана схема забезпечує місце для оцінки системи аудиту внутрішнього контролю податкової системи, яка за її наявності є існуючим аспектом для суб'єктів господарювання, які здійснюють кілька видів діяльності, які мають різні податкові режими, поєднуючи спеціальні податкові режими та загальний податковий режим. Зовнішній аудитор, який

проводить податкову перевірку звітності таких суб'єктів господарювання, оцінює систему внутрішнього контролю системи оподаткування клієнтів за підтримки подальшого планування обладнання необхідних аудиторських процедур.

Беручи до уваги результати описаних оцінок, а також результати оцінок систем бухгалтерського та податкового обліку та результати оцінки функціональної системи внутрішнього контролю обліку клієнтів, розширюючи значущість та рівень аудиторського ризику, аудитор формує загальну стратегію та план аудиту.

Реалізуючи стратегію та план аудиту, аудитор виконує ряд аудиторських процедур, визначених ним. На цьому етапі також є ряд суттєвих доповнень. Василенко А.А. справедливо визначає, що він обирає процедури аудиту для проведення податкової перевірки "багато в чому визначає перевірений податок, його відображення в державі та бухгалтерському обліку, склад податкової бази та інші фактори. Адже окрім традиційних процедур аудиту в По суті, податковий аудит передбачає спеціальні процедури аудиту, загальні для всіх даних:

- 1) перевірка дотримання податкової політики;
- 2) порівняння даних бухгалтерського обліку та податкової звітності;
- 3) порівняння даних фінансового обліку та податкового обліку;
- 4) порівняння даних фінансового обліку та податкової звітності;
- 5) порівняння даних фінансового обліку та бухгалтерського обліку [55, с. 85].

Переглядаючи розглянуте доповнення та особливості оптимізованої блок-схеми аудиту окремих частин інформації, можливостей пошуку даних, ви можете дослідити особливості формування моделей для такої перевірки та побудови цієї моделі.

Таким чином, для побудови моделей податкового аудиту, окремо, аудиту окремих частин інформації, ідентифікованих даних, що є цілісною

системою, необхідно визначити входження в систему, основні елементи цієї системи та вихід із системи .

Вхід до системи організації та проведення податкової перевірки визначає ціни, завдання, функції, а також принципи податкової перевірки. Вихід із такої системи визначається узагальненням результатів перевірок та формуванням аудиторського висновку, визначеного для зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Безпосередньо базовими елементарними системами, для нашої презентації, повинні бути "елементи системного комплексу податкового аудиту: блок нормативного забезпечення, блок методичного забезпечення, блок методичного забезпечення, блок організаційного забезпечення та блок інформаційного забезпечення" [2] .

Ми пропонуємо запропонувати обґрунтовану потребу в навчанні студентів формуванню процесу податкового аудиту, який під час аудиту аудитор повинен бути готовим відповісти на необхідність його забезпечення. У свою чергу, виділення цих блоків системи підтримки як частини моделей податкового аудиту може створити основу для реалізації блокових схем податкового аудиту, розглянутих вище. У цьому випадку такий системний комплекс буде підсистемою системи податкового аудиту.

У таблиці. 3.2. представлені ключові принципи системи підтримки податкового аудиту, які ми розглядаємо як підсистему системи податкового аудиту та розкрито їх зміст.

«Недосконалість законодавчої бази, яка зачіпає аудит оподаткування, призводить до різних трактувань спірних питань. Наприклад, на сьогоднішній день аудитори використовують Методичні рекомендації по збору аудиторських доказів під час перевірки розрахунків з податку на додану вартість, з моменту випуску яких пройшло вже більше 10 років, природно, що протягом зазначеного часу відбуваються зміни в законодавстві, тому аудитору необхідно адаптувати показники до сучасних

реалій. Також аудитор повинен керуватися при проведенні перевірки іншими правилами (стандартами) аудиторської діяльності»[].

Таблиця 3.2.

Ключові принципи системи забезпечення податкового аудиту

	Вимоги	Характеристики
1.	Цілісність	Система забезпечення податкового аудиту повинна бути розглянута як єдине ціле і як сукупність її елементів, а загальний напрямок розвитку елементів такої системи спрямований на стратегію розвитку і цілі забезпечення податкового аудиту
2.	Різносторонність	Кожен елементи системи забезпечення податкового аудиту повинен відображати різні її особливості
3.	Взаємозалежність системи і середовища	Система забезпечення податкового аудиту проявляє свої властивості в процесі взаємодії із середовищем.
4.	Зовнішня узгодженість	Цілі елементів підсистеми системи забезпечення податкового аудиту не повинні суперечити спільної мети системи.
5.	Внутрішня узгодженість	Взаємодія елементів системи забезпечення податкового аудиту має бути впорядкована.
6.	Динамічність	Здатність системи забезпечення податкового аудиту до зміни стану під впливом спрямованих або випадкових факторів.
7.	Ієрархічність (багаторівневість)	Ранжування елементів, кожен елемент системи забезпечення податкового аудиту розглядається як підсистема, а сама система - як елемент більш складної системи.
8.	Декомпозиція	Можливість розчленування об'єкта на складові частини, кожна з яких має цілі, що впливають із загальної мети системи.
9.	Принцип цілеспрямованості	Система забезпечення податкового аудиту повинна прагнути до досягнення заданої мети навіть при зміні умов навколишнього середовища.
10.	Принцип причинності	Будь-яка зміна стану системи забезпечення податкового аудиту може бути пов'язана з певною сукупністю умов (причиною), що породжують цю зміну.
11.	Принцип детермінізму	Зміни стану системи забезпечення податкового аудиту завжди бере початок поза системою.

Представлено в табл. 3.2. основні принципи системи податкового аудиту, а також загальні системні принципи, які можуть бути застосовані в побудованих моделях податкового аудиту, що дозволяють підтвердити свій дозвіл на вибір системного комплексу податкового аудиту в рамках підсистеми системного процесу податкового аудиту .

Якщо розглядатиметься податковий аудит на рівні контролюючих органів, то для покращення служби та партнерської роботи цих органів буде сприяти просуванню електронного аудиту (далі - електронний аудит). Цей вид перевірок дозволить контролювати цей орган для виявлення ризиків перед проведенням перевірок, що прискорить та спростить аналіз даних, зменшить витрати робочого часу на перевірки посадових осіб та платників податків.

Актуалізація питань, запрошення до впровадження інформаційних технологій у процеси державного фіскального контролю та аудиту в податковій мережі є результатом посиленних досліджень, вивчення та аналізу міжнародного досвіду управління процесами, що виникають у країнах з високою ринковою економікою та інструментами державного управління. . Аудит загалом та електронний аудит, сформований шляхом контролю широких перспектив впровадження в Україні, потребує: внесення відповідних змін до нормативних актів України для формування механізму регулювання електронного аудиту; розробка відповідного програмного забезпечення або адаптація існуючого, що використовується провідними країнами світу; розробка відповідних стандартів електронних файлів аудиту; організація навчання (стартапів, тренінгів, курсів, практик) аудиторів та суб'єктів господарювання [15, с. 9].

Державна податкова служба працює над запрошенням електронного аудиту, яке планується повністю випустити до кінця 2020 року. Для прискорення впровадження та уніфікації складних моментів, подоланих іншими країнами, які вже запросили такі форми контролю, система державного фіскального контролю в Україні. У той же час динамічний характер розвитку інформаційних технологій та унікальність окремих країн не дозволяють нам

просто запозичити найкращі практики організації та проведення електронних аудитів. Завдяки аналізу існуючих міжнародних практик електронної аудиторії вдається створити оптимальний варіант впровадження електронної аудиторії, вивчаючи особливості вітчизняної податкової системи.

3.2. Міжнародний досвід організації податкового аудиту

Міжнародні стандарти аудиторських гарантій та етики (видання 2017 року), зокрема, у глосарії термінів, містять таке визначення: «Аудит фінансової звітності - метою аудиту фінансової звітності є надання аудитору можливості висловити думка про те, чи мають фінансова звітність суттєві аспекти) відповідно до застосовуваної концептуальної бази фінансової звітності. Аудит фінансової звітності - це запевнення. ”[10] Подібне визначення міститься у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, перегляду, інших гарантій та супутніх послуг видань 2010 та 2012 років:„ Груповий аудит - аудит фінансової звітності Групи ”[50].

Аналіз положень ISA-2017, IASB, IAS 2007, 2010, 2012 публікації показує, що жоден із стандартів не розглядає ні повномасштабних, ні спорадичних методів аудиту податкових декларацій. Основною причиною цього, згідно з дослідженнями, є те, що податкові декларації не є частиною фінансової звітності компанії як на міжнародному рівні, так і в Україні [17].

Аналіз директиви ЄС показує, що увага європейських державних установ до аудиту податкових питань. Таким чином, відповідно до Директиви 2014/56 / ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16.04.2014 р., Яка вносить зміни до Директиви 2006/43 / ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів, для аудиторів встановлюються нові вимоги. Зокрема, у пункті 4 цієї Директиви зазначено, що обов'язковий аудит вимагає належних знань з таких питань, як законодавство про компанії, податкове законодавство та законодавство про соціальне забезпечення, яке може

відрізнятися залежно від країни. Як наслідок, для забезпечення якості обов'язкових аудиторських послуг, що надаються на її території, держава-член повинна мати можливість застосовувати компенсаційні заходи. Такі заходи повинні враховувати професійний досвід конкретного аудитора [49].

Тому аудит податкового законодавства також є частиною фінансової звітності.

Ми вважаємо вимоги Директиви про обов'язковий аудит важливими

2013/34 / ЄС від 26.06.2013 р., В преамбулі пункту 53 якого зазначено, що відповідно до висновків саміту G8, з метою сприяння рівним умовам на міжнародному рівні, Комісія повинна продовжувати заохочувати всі міжнародні партнери для реалізації подібних вимог. перед звітуванням про виплати урядам. У цьому контексті особливо важливо працювати над відповідним (міжнародним) стандартом бухгалтерського обліку [6].

Комітет з міжнародних стандартів аудиту сформував основу Міжнародних стандартів аудиту у Стандарті 120, де зазначено, що IASB уповноважений видавати Міжнародні стандарти аудиту (МСА) - (див. Додаток В).

Основою аудиторської документації є фінансова звітність. Зазвичай його готують і подають щорічно. Ці звіти призначені для задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів. Основним джерелом інформації є фінансова звітність. У зв'язку з цим фінансова звітність повинна складатися відповідно до певних вимог та документів: міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; національні стандарти бухгалтерського обліку; інші авторитетні та вичерпні системи фінансової звітності.

Остання директива ЄС заохочує професійну бухгалтерську спільноту розробити окремий новий міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для

виплат урядам. Ми вважаємо, що паралельно слід працювати над подібним стандартом аудиту.

Відповідно до статті 41 Директиви 2013/34 / ЄС поняття платежу означає:

- а) дохід від виробництва;
- б) податок на прибуток, податок на прибуток підприємств;
- в) роялті;
- г) дивіденди;
- д) бонуси (передплата, місце розташування, виробництво);
- ф) ліцензійний збір та інші збори за видачу ліцензій;
- є) платежі за інфраструктуру.

Ця класифікація показує, що податкові та інші платежі урядовим урядам в ЄС стають предметом громадської уваги. Однак ця вимога стосується видобувних галузей. Однак це ознака майбутнього, коли з кожним роком увага громадськості до податків буде зростати. Ця гіпотеза підкріплюється положеннями ст. 46 Директиви ЄС, яка встановлює критерії еквівалентності звітності (на запит третіх країн), які включають, серед іншого, заходи щодо протидії незаконному ухиленню від сплати податків [6].

Вперше в 2005 р. Концепція електронного аудиту була розроблена Організацією економічного співробітництва та розвитку в Європі шляхом запровадження стандарту електронної звітності - Standard AuditFileforTax (SAF-T). Цей стандарт передбачав збір даних бухгалтерського обліку платників податків за допомогою спеціального програмного забезпечення для електронної перевірки. Податкові органи отримали безперешкодний доступ до відповідних даних для забезпечення ефективності податкових перевірок та зменшення кількості додаткових запитів.

Стандарт електронної звітності запроваджений у багатьох країнах, включаючи Португалію, Люксембург, Австрію, Польщу, Литву, Норвегію, Францію та інші. [72].

Латвійська система податкового контролю складається з таких методів:

- попередній контроль (облік та реєстрація платників податків);
- поточний контроль (нагляд за податковою дисципліною в країні);
- подальший контроль (перевірка та аудит звітів платників податків, а також своєчасність сплати податкових платежів).

Новітні методи контролю об'єднані під назвою "податковий електронний аудит", який здійснюється фіскальними органами. Його метою є перевірка правильності та повноти дотримання платниками податків своїх податкових зобов'язань [49]. Нормативні документи, що регулюють бухгалтерський облік платників податків, включають Закони про бухгалтерський облік від 14 жовтня 1992 року та Закон про річні звіти та консолідовані річні звіти від 4 грудня 2015 року. Окремі вимоги до підготовки бухгалтерського обліку даних в електронному вигляді встановлюються затвердженням Кабінет Міністрів Латвійської Республіки від 21 жовтня 2003 р. №585 Правила бухгалтерського обліку та організації формату електронної фінансової звітності, складеної компаніями, або консолідованої фінансової звітності від 21 червня 2016 р. №399 [38].

Сплата внесків до державного бюджету контролюється Державною службою доходів. Платники податків, які ведуть бухгалтерський облік в електронному вигляді, на вимогу служби повинні надати свої бухгалтерські документи в електронному вигляді для електронного аудиту. Ця служба також бере активну участь у комп'ютеризації процесів управління. Комп'ютеризовані програми обробки даних SESAM та ASIS використовуються для задоволення певних вимог норм Європейського Союзу, а також для прискорення та вдосконалення податкових перевірок.

У SESAM аудитор вводить власні показники, і система визначає різницю. Вся інформація вводиться лише один раз. Ця система характеризується портативністю, що дозволяє здійснювати контрольні дії за місцезнаходженням платника податків. Доступ до звітів про перевірки контролюючих органів на регіональному рівні не утруднений, система дозволяє такий контроль. Програмне забезпечення ASIS розроблено

LattelecomTechnology. У системі немає імені платників податків, є їх реєстраційний номер. Термін перевірки не перевищує 3 років. Розроблені типові звіти про окремі податки відображають необхідні показники з декларацій. Стандартні форми звітності розробляються департаментом методології Державної служби доходів і подаються для подальшого впровадження під час аудиту. На думку експертів, між програмними продуктами SESAM та ASIS не існує інтеграції. Тому необхідно взяти заходів для додавання інформації, знайденої SESAM, до ASIS [6].

Голландська податкова адміністрація була консультантом під час запровадження електронної системи аудиту. Вартість цього проекту склала 1 мільйон. євро та фінансувалася Європейською комісією. У проект програми електронного аудиту були включені такі компоненти:

- розробка нормативної бази, необхідної для запровадження електронного аудиту;
- вибір програмного забезпечення;
- створення бази даних для електронного аудиту;
- підготовка методичної бази та проведення занять для аудиторів;
- розвиток практики електронного бухгалтерського обліку середніх та великих платників податків;
- запровадження комплексної електронної системи аудиту в країні в цілому.

Результатом співпраці та обміну досвідом у галузі оподаткування стало створення мобільної технологічної бази, яка надає широкі можливості. Зокрема, у 2006 році була введена в дію Автоматизована податкова інформаційна система (АВІС). Це дало можливість здійснювати адміністрування податків в електронній формі шляхом створення єдиного інформаційного простору для зберігання та обробки даних, електронного управління документами, а також швидкого обміну інформацією.

За короткий проміжок часу Міністерство податків перевело всі внутрішні системні процеси в електронний формат, і в 2007 році був

створений найбільший державний портал країни - веб-сайт Міністерства податків. Таким чином, декларації почали подаватись в електронному вигляді, і платники податків мали змогу використовувати комп'ютеризовану форму податкового обліку, що дозволило їм активно використовувати систему «ведення діловодства» для підтримання зв'язку з державними органами [4].

Аналіз зарубіжного досвіду функціонування електронного аудиту показав, що фіскальні органи іноземних країн впроваджують спеціалізоване програмне забезпечення, необхідне для електронного податкового контролю, з метою покращення дотримання податкового законодавства, значної економії грошей та часу фіскальних органів та платників податків, збільшення ефективності державного фіскального контролю. Тому електронні форми перевірок платників податків повинні ширше впроваджуватися у вітчизняну практику.

З огляду на позитивний досвід зарубіжних країн щодо запровадження електронного аудиту, Україні необхідно:

- 1) створити національний файл податкового аудиту на основі рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку в Європі та стандарту SAF-T;
- 2) переглянути відповідні нормативні акти України щодо формування ефективного механізму функціонування електронного аудиту;
- 3) розробити спеціальне програмне забезпечення для аудиторів з доступом до необхідних джерел інформації та технологічної обробки даних;
- 4) долучитися до розробки освітніх програм, привести якість теоретичної та практичної підготовки аудиторів до стандартів розвинених країн, включаючи використання інформаційних технологічних платформ при організації навчання (стартапи, тренінги, курси, практика) для різних категорій зацікавлених сторін [72].

Перспективи подальших досліджень вбачаються у вивченні методології та процедури формування та податкової перевірки стандартного файлу податкового аудиту.

Розвиток інформаційних технологій справляє надзвичайно сильний вплив на розвиток аудиту в США, тим більше що саме в цій країні зосереджені компанії, що спеціалізуються на створенні програмного забезпечення з обробки великих обсягів даних (BigData). США є світовим лідером по впровадженню даних технологій [69]. Не дивно, що в даний час закладаються основи «аудиту майбутнього», процедури якого можуть кардинально відрізнятись від процедур, відомих на сьогоднішній день. Аудиторські стандарти не передбачають тестування 100% усіх трансакцій замовника. Із застосуванням інформаційних технологій, що дозволяють здійснювати аналіз великого обсягу даних, це стає реальністю. Такий аналіз може сприяти кращому розумінню бізнесу, визначенням головних областей ризику і, як результат, підвищення якості аудиту. По суті, мова йде про створення штучного інтелекту для аналізу великого обсягу даних зі збереженням потреби в аудиторів для формування кінцевого професійного судження. Уже сьогодні спеціальність «Аналітик великих обсягів даних» (аналітик BigData) набуває все більшої популярності в США, і не за горами модернізація аудиторських стандартів з урахуванням застосування новітніх інформаційних технологій в аудиті.

Дана обставина свідчить про те, що при розробці концепції реформи аудиту необхідно приділити особливу увагу обов'язковому впровадженню сучасних інформаційних технологій в практику аудиту. Причому не таких технологій, які допомагали б аудитору комплектувати бланками робочої документації аудиторський файл, імітуючи проведення аудиту відповідно до вимог стандартів для органів, що здійснюють зовнішній контроль якості аудиту, а таких, які не дозволили порушувати вимоги аудиторських стандартів.

Застосування таких технологій дозволить радикально підвищити ефективність не тільки системи внутрішнього контролю в аудиторській організації, а й ефективність державної функції по зовнішньому контролю якості роботи аудиторських організацій. А якість аудиторського висновку буде визначатися не тільки професійним рівнем і досвідом аудитора, а й необхідністю виконання всіх аудиторських процедур відповідно до вимог стандартів.

Ще одна особливість ринку бухгалтерських та аудиторських послуг в США - його різноманітність. При цьому в країні немає спеціалізованих аудиторських компаній і спеціальної сертифікації для осіб, які прагнуть зайнятися аудиторською практикою. Наявність ступеня CPA дозволяє здійснювати її при дотриманні, зрозуміло, всіх досить жорстких вимог до якості даних послуг і організаційним аспектам їх надання. Крім традиційних послуг з ведення бухгалтерського обліку, податкового консультування та аудиту, перелік послуг, що надаються включає в себе фінансове та інвестиційне планування, управління бюджетом для фізичних осіб, консультування в галузі інформаційних технологій та деякі юридичні послуги. Варто особливо звернути увагу на те, що більшість дрібних і середніх комерційних компаній в США вже передали всі або більшу частину облікових функцій на аутсорсинг.

Після прийняття закону Сарбейнса-Окслі займатися аудиторською діяльністю стало досить ризиковано, тому багато дрібних і середніх підприємств перестали надавати аудиторські послуги, зосередившись на податковому консультуванні [69].

Прийняття нового Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» в певній мірі може викликати аналогічні наслідки щодо кардинальної зміни структури аудиторського ринку. Це особливо актуально з огляду на зміщення цілепокладання послуг, представлених на українському аудиторському ринку. Сьогодні він фактично включає в себе ринки податкового та бухгалтерського консультування, до сих пір, втім, не

отримавши повноцінного розвитку. В результаті різні комбінації різних видів послуг найчастіше надаються замовникам під виглядом обов'язкового аудиту.

Невдачі з формуванням інститутів податкових консультантів і професійних бухгалтерів стали однією з причин того, що на аудиторському ринку, в силу відсутності у значної частини досвідчених аудиторів зміст аудиторської перевірки в багатьох випадках став підмінятися складом робіт, які не забезпечують досягнення цілей аудиту - захисту громадських інтересів. Надання під виглядом обов'язкового аудиту інших послуг з різним цілепокладанням і рівнем витрат стало сьогодні основною причиною демпінгу та недобросовісної конкуренції на вітчизняному ринку аудиторських послуг.

Виходом з цієї ситуації може бути посилення вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які вимагатимуть повернутися до питань створення інститутів податкових консультантів і професійних бухгалтерів. Це дозволить переорієнтувати на звичні (в частині надання послуг) ринки, значну масу аудиторів, які, по суті, виявилися «не в своїй тарілці». Звичайно, це може не додати ентузіазму у багатьох наших аудиторів через те, що доведеться працювати з замовниками на виключно ринкових умовах, а не в рамках послуги, договір на яку замовник зобов'язаний укласти в силу вимоги закону.

Необхідно відзначити також і те, що створення інституту професійних бухгалтерів дозволило б ще на один крок наблизитися до вирішення питання про встановлення адекватної відповідальності осіб, причетних до складання недостовірної бухгалтерської звітності.

Зарубіжна практика регулювання і організації аудиторської діяльності досить різноманітна. Часом в різних країнах є взаємовиключні підходи в регулюванні тих чи інших аспектів аудиторської діяльності, які визначаються особливостями законодавства і сформованої господарської практики.

У Великобританії на початку 2000 р. основними «гравцями» в сфері регулювання аудиторської діяльності були: Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (ТСАЕВ), Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (ІСАС), Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (ІСАІ).

Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії є найстарішим в світі професійних об'єднан бухгалтерів: з 1854 р. всі випускники Інституту отримують кваліфікацію присяжного бухгалтера, яка дає право підписувати аудиторські звіти при наявності та відповідності інших аудиторської професії.

Трохи молодшим є Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу, заснований в 1880 р. Він є найбільшою професійною організацією бухгалтерів Великобританії; бере участь в розробці стандартів професійного навчання, проведенні атестацій, контролі якості послуг[19].

Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (Institute of Chartered Accountants in Ireland, ІСАІ), заснований в 1888 році - професійна організація бухгалтерів. Бере участь в розробці стандартів професійного навчання, проведенні професійних атестацій, контролі якості послуг, що надаються присяжними бухгалтерами.

Членство в одному з вказаних інститутів, а також в Асоціації дипломованих бухгалтерів дає право займатися аудитом бухгалтерської фінансової звітності. У Великобританії трьома провідними професійними об'єднаннями в цілях здійснення контролю створений Об'єднаний відділ моніторингу (ІМО).

У США аудиторська справа виникла під впливом британської практики аудиту. Головна відмінність тут полягає саме в присутності недержавного регулювання аудиторської діяльності.

У 1886 року у США був прийнятий перший закон про присяжних бухгалтерів, що започаткував процес освіти аудиторських фірм. У 1887 р. була заснована Асоціація аудиторів Америки, а в 1896 р. в штаті Нью-Йорк законодавчим шляхом була регламентована аудиторська діяльність. Зокрема,

посаду аудитора міг займати дипломований бухгалтер, який успішно склав іспит за фахом в Нью-Йоркському університеті і отримав спеціальну ліцензію на право займатися аудиторською діяльністю [69].

Американський аудит через надзвичайно високі темпи розвитку американського бізнесу наприкінці ХІХ століття. - початок ХХ століття. вимагали швидких перевірок, а отже, і передових технологій аудиту. Американські аудиторі почали використовувати "тестовий аудит", збір доказів діяльності компаній - ділових партнерів з метою перевірки діяльності. Враховуючи інтереси інвесторів, вони стали приділяти більше уваги оцінці активів та пасивів. Усі ці нововведення відбивали розширення аудиторських завдань, яке вже не обмежувалось лише перевіркою діловодства. У США розробили незалежний аудит у сучасному розумінні цього слова, потреба в ньому диктувалась значною мірою попитом кредиторів, особливо банків, на надійну фінансову інформацію, на основі якої вони могли приймати рішення про кредитування. Це призвело до розширення аудиторських завдань та розробки нових методів та підходів до стандартизації аудиторських послуг. [69]

В даний час у США існує два типи професійних неурядових аудиторських організацій. Один з них представлений на національному, федеральному рівні і називається Американським інститутом дипломованих бухгалтерів (заснований у 1887 р.). Цей інститут встановлює професійні вимоги, проводить дослідження та публікує матеріали на теми, пов'язані з бухгалтерським обліком, аудитом, консалтинговими послугами з питань адміністрування та податків і виконує три функції: встановлення стандартів та правил, дослідження та публікації, постійне навчання аудиторів. Існують також професійні аудиторські організації на рівні окремих штатів, які називаються товариствами дипломованих бухгалтерів.

Таким чином, у США сформувалося поле аудиту, майже повністю засноване на саморегулюванні. Однак низка скандалів, пов'язаних із найбільшими гравцями американської економіки, показала, що в системі

абсолютного саморегулювання є явні недоліки. Аудит аудиторських фірм спричинив ланцюг банкрутств. Таким чином, стає зрозумілим, що абсолютна саморегуляція - не найкращий метод контролю якості аудиту.

Спеціальна література звертає увагу на той факт, що Американський інститут сертифікованих бухгалтерів та 8 інших державних аудиторських компаній оголосили на початку 2000-х про створення нової організації - Центру якості аудиту (TheCenterforAuditQuality, CAQ) для допомоги інвесторам у глобалізації фінансові ринки та складність фінансової системи. Загальним напрямком роботи Центру буде підвищення довіри до аудиторської діяльності в США шляхом підвищення його якості. Це планується шляхом внесення конструктивних пропозицій щодо основних цінностей аудиторської професії, таких як чесність, об'єктивність та довіра. Центр якості аудиту діятиме як зв'язок між аудиторськими компаніями та ключовими діячами корпоративного сектору та інвесторами - метою „переговорів” буде обговорення найважливіших питань функціонування ринків капіталу [69].

Таким чином, у США прийшли до думки про необхідність існування (функціонування) єдиного центру контролю якості аудиту.

Збільшення ролі саморегулюючих організацій у Європі частково зумовлене політикою приватизації функцій державного управління, що означає адаптацію до державного управління організаційних форм, запозичених у приватного бізнесу, та передачу державних функцій приватному сектору.

У 1932 році визнані кваліфіковані аудитори Німеччини об'єдналися в професійну організацію, так звану InstitutderWirtschaftsprüfer. Професійне самоврядування аудиторів у Німеччині призначене представляти професійні інтереси всіх аудиторів, дипломованих бухгалтерів, аудиторських фірм та аудиторських фірм, а також контролювати їх професійні обов'язки. Рахункова палата має сім офісів у федеральних штатах, які сприяють головному офісу, але не мають юридичної незалежності.

Шведська професійна організація аудиторів - Foreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) - видає рекомендації щодо бухгалтерського обліку та аудиту. Хоча ці рекомендації не є обов'язковими, на практиці вони мають великий вплив на роботу професіоналів. FAR об'єднує сертифікованих дипломованих бухгалтерів-аудиторів на загальну кількість близько 1400 осіб. FAR публікує рекомендації щодо бухгалтерського обліку та аудиту, а також публікує велику кількість довідкової літератури англійською мовою, що пояснює шведські реалії бухгалтерського обліку [71].

Однак багато європейських країн не збираються відмовлятися від жорсткого державного та громадського контролю за діяльністю аудиторів. Так, у Франції у країні існують дві основні організації, які займаються аудитом: Палата експертних бухгалтерів та Національна компанія бухгалтерів.

Палата бухгалтерів-експертів була створена в 1942 році. Через три роки діяльність палати регулювалася урядовим указом. Зараз палата перебуває під опікою міністра економіки та фінансів.

Національна компанія уповноважених бухгалтерів регулює аудиторську діяльність та об'єднує аудиторів та аудиторські фірми в регіонах. Аудитори та аудиторські фірми у Франції передають членські внески регіональним бюро, а регіональні бюро - Національній компанії бухгалтерів. Усі ці та інші вимоги у Франції закріплені законодавством і є обов'язковими для виконання.

Основна різниця між бухгалтерами та комісіонерами рахунків полягає в тому, що першим пропонується проводити аудит бухгалтерського обліку та звітності в акціонерних товариствах, другі призначаються відповідно до чинного законодавства про акціонерні товариства. Уповноважені бухгалтерів проводять найвідповідальніші перевірки, а професія бухгалтера не настільки суворо регламентована державними органами.

Висновок до 3 розділу

Формування моделі податкового аудиту дозволить формалізувати процес податкового аудиту, його детальне вивчення та опис, тому в ході дослідження обрали цей метод пізнання як основний.

Моделювання може передбачати застосування декількох підходів до наукових знань. Запропоновано позицію, засновану на можливості застосування системного, а також структурного та функціонального підходів до досліджень при моделюванні процесу податкового аудиту.

Якщо системний підхід базується на загальних системних принципах аудиту, то структурно-функціональний підхід до наукових знань у цьому випадку використовується як метод аналізу організації та функціональної стійкості процесу податкового аудиту як системи. При реалізації цього підходу використовується опис та пояснення структури системи, вивчаються її елементи та взаємозв'язок між ними в рамках єдиного цілого.

На додаток до традиційних аудиторських процедур, по суті, податковий аудит передбачає конкретні процедури аудиту.

Аудит загалом та електронний аудит, зокрема як форми контролю, мають широкі перспективи впровадження в Україні, хоча вони вимагають: внесення відповідних змін до нормативних актів України з метою формування механізму регулювання електронного аудиту; розробка відповідного програмного забезпечення або адаптація існуючого, що використовується провідними країнами світу; розробка відповідних стандартів електронних файлів аудиту; організація навчання (стартапи, тренінги, курси, практика) аудиторів та суб'єктів господарювання.