

[Accounting and analytical support of the enterprise management system: materials of the scientific and practical conference, October 23-24, 2011], Lviv, Ukraine, pp. 55–56.

6. Kuznetsova, S.A. (2014), "Integrated management reporting, global challenges and local solutions in the era of the noosphere", *Ekonomichnyi nobelivskiy visnyk*, no. 1(7), pp. 270–279.

7. Kurak, A.I. (2017), "Organizational aspects of providing of the company's functional risks according to international standards", *Naukovyi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*. Ser.: ekonomika, politolohiia, istoriia, no. 10 (252), pp. 28-38.

8. Kutsyk, P.O. (2012), "Prerequisites and problems of implementing a unified corporate accounting and reporting system", *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika»*, no. 722, pp. 146–150.

9. Liubymov, M. O. (2012), "The formation of managerial reporting of enterprises (on the example of food industry)", Thesis abstract for Cand. Sc. (Econ.), 08.00.09, Odesa, Ukraine, 22 p.

10. Nahirska, K.Ye. (2012), "Formation of management reporting of agricultural enterprises", Thesis abstract for Cand. Sc. (Econ.), 08.00.09, Kyiv, Ukraine, 26 p.

11. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "About accounting" dated 05.10.2017 no. 2164, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (access date: February 10, 2019).

12. Khaimonova, N.S. (2015), "Internal reporting in the system of costs management accounting at the company", *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky: Naukovyi visnyk: elektron. nauk. fakhove vyd.*, Iss. 5, pp. 1044–1047, available at: <http://global-national.in.ua/issue-5-2015/13-vipusk-5-traven-2015-r/955-khajmonova-n-s-vnutrishnya-zvitnist-u-sistemi-upravlinskogo-obliku-vitrat-pidpriemstva> (access date: February 10, 2019).

*Стаття надійшла до редакції 26.02.2019 р.*

*Рецензент: д.е.н., професор Львівського торговельно-економічного університету М.В. Корягін*

**УДК 657.6:336.2**

**JEL Classification M 40, H 20**

**Зінкевич А.В.,  
аспірант\* кафедри обліку та контролю  
в сфері публічного управління,  
Тернопільський національний економічний університет**

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ**

**Zinkevych A.V.,  
postgraduate student at the department of  
accounting and control in public administration,  
Ternopil National Economic University**

## **ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF TAX AUDIT OF ENTERPRISES**

**Постановка проблеми.** Передумовою ефективного розвитку будь-якого підприємства, незалежно від галузі та форми власності, є матеріальна зацікавленість у результатах своєї діяльності. Специфіка функціонування підприємства, його організаційна структура та основна місія впливають на організацію бухгалтерського обліку, що своєю чергою зумовлює необхідність використання спеціальних аудиторських процедур при проведенні аудиту податків з урахуванням новацій законодавства. Динамізм податкової сфери в Україні, стрімке наближення обліку та аудиту до європейських стандартів, економічний та фінансовий розвиток суб'єктів підприємництва в умовах глобалізації, оптимізаційні заходи в оподаткуванні спонукають керівників підприємств до залучення аудиторів та аудиторських фірм до перевірки правильності внутрішніх процесів оподаткування. Це

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

своєю чергою обумовлює актуальність дослідження основних організаційних, законодавчих, методичних аспектів здійснення аудиту податків на підприємстві.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретико-методичні, законодавчі, організаційно-правові аспекти обліку та аудиту розрахунків за податками на підприємстві дослідили у своїх наукових доробках такі вчені: А. Баранова, В. Бралатан, В. Гончар, Г. Коблянська, Ю. Кузьмінський, Г. Купалова, М. Лалакулич, М. Лучко, О. Малишкін, Т. Матвієнко, Л. Михальчишина, М. Пашкевич, О. Петрук, Н. Ткаченко, Б. Усач, О. Цуканов, Н. Чебанова, О. Шестакова, Н. Шишкова, Л. Янчева та ін. В працях зазначених науковців та фахівців значна увага зосереджена нормативно-правовій базі щодо операцій з нарахування та сплати окремих видів податків і платежів, їх відображення в обліку та звітності, а також перевірки правомірності таких операцій при здійсненні податкового аудиту. Однак досить часто трапляються випадки, коли положення нормативно-правових актів не тільки не узгоджені, але і суперечать один одному. В кінцевому результаті це призводить до викривлення інформації в аудиторських висновках та зниження ефективності аудиту податків на підприємстві.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження актуальних аспектів законодавчого регулювання та методичного забезпечення аудиту податків на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аудит податків і зборів можна вважати одним з найдинамічніших напрямів аудиторської діяльності, оскільки податкове законодавство в Україні має тенденцію до варіативності. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту податків на підприємстві варто віднести наступні: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; Податковий кодекс України, Господарський кодекс України; Міжнародні нормативи аудиту: МСКЯ 1, МСА 200-720, МСА 800, 805, 810, МСЗО 2400, 2410, МССП 4000-4699; Укази Президента України; постанови Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств тощо [1, с. 100].

З метою регламентації законодавчих актів, міжнародних, вітчизняних стандартів і нормативів, реалізації основних принципів аудиту фінансової звітності та провадження аудиторської діяльності в Україні 21 грудня 2017 року було прийнято Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [2]. Згідно зазначеного нормативного документу, під аудитом фінансової звітності слід розуміти аудиторську послугу з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Доречно зазначити, що аудиторські послуги можуть надаватися виключно суб'єктом аудиторської діяльності, якому таке право делеговано згідно з умовами та нормативами ідентифікованими чинним законодавством. Аудиторська діяльність має обмеження щодо сумісності з підприємницькою та іншими видами діяльності. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлює обмеження на одночасне надання підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансових послуг та деяких неаудиторських послуг, до яких зокрема і належить складання податкової звітності (рис. 1) [3]. Однак українське законодавство не забороняє аудиторам провадити викладацьку, творчу та наукову діяльність, підготовку публікацій з отриманням гонорарів тощо.

Згідно з розглянутим законом, серед вимог до аудиторських фірм визначаються наступні: незалежність та об'єктивність, запровадження системи внутрішнього контролю, процедур реєстрації та обліку фактів, інформація про які підлягає фіксації та розкриттю, достатній рівень кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу, який залучається до надання послуг, достатній рівень забезпеченості працівниками за основним місцем роботи, запровадження механізмів реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій, та багато іншого.

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Необхідно зазначити, що розробкою, впровадженням і просуванням міжнародних стандартів аудиту займається Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) – це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована у 1977 році. Її мета – служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів та висловлювання з питань, що викликають широкий суспільний інтерес, де професійні знання бухгалтерів найбільш вагомі.



**Рис. 1. Систематизація послуг, які не поєднуються з аудитом підприємств, що становлять суспільний інтерес**

Джерело: складено на основі: [3]

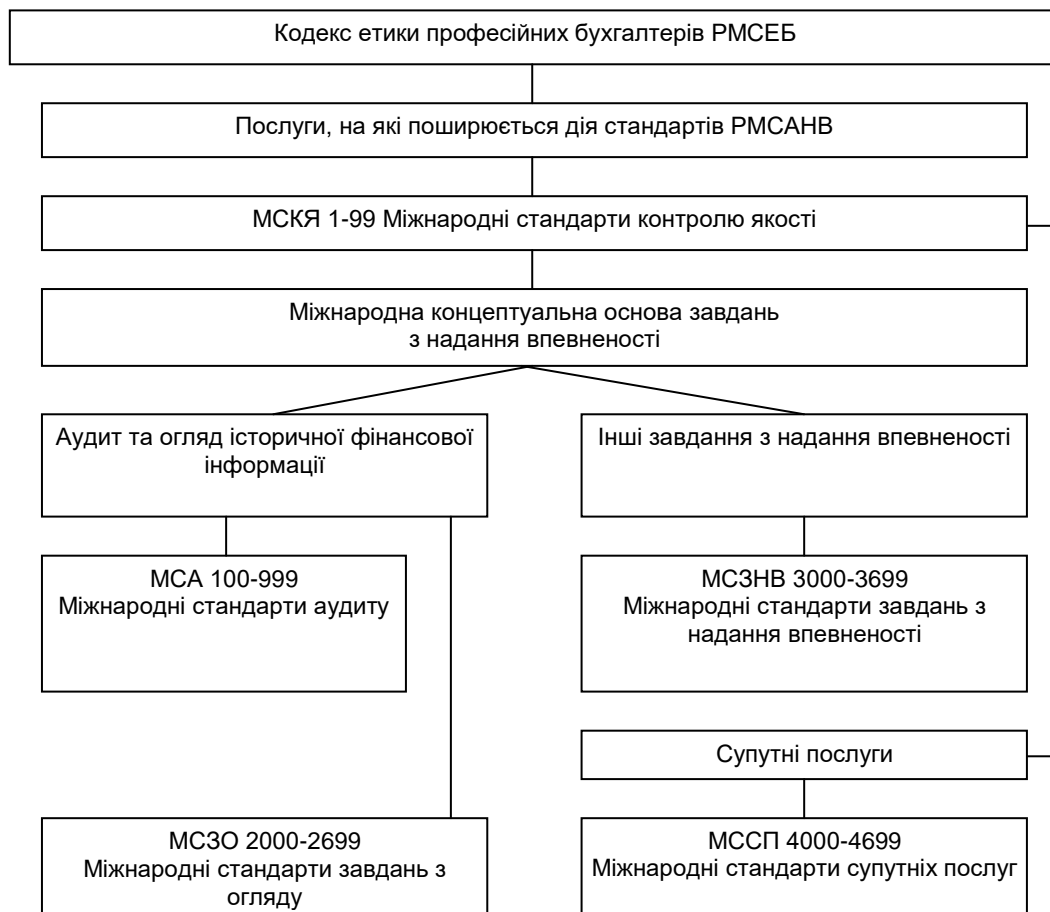
МФБ складається зі 163 організацій-членів з усього світу і нараховує понад 2,5 мільйона професійних бухгалтерів-практиків, що працюють в промисловості, торгівлі, державному секторі та освіті [4, с. 62].

Безпосередньо міжнародними стандартами аудиту займається Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ). Структура стандартів, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, показана на рисунку 2.

Велику роль у розвитку аудиту відіграє Кодекс етики професійних бухгалтерів, розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів для задоволення постійно зростаючих вимог до професійних бухгалтерів з боку бізнесу, державного сектору чи сфери освіти. Для досягнення цієї мети необхідно дотримуватися таких потреб, як: довіра, професіоналізм, якість послуг, конфіденційність. А також виконувати наступні фундаментальні принципи: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка та технічні стандарти.

Зважаючи на специфіку аудиту податків на підприємстві, слід констатувати про організацію аудитором вирішення спектру наступних питань:

1. Хто є суб'єктом перевірки – підприємство чи фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності (далі – СПД)?
2. На якій системі оподаткування перебуває підприємство чи СПД?
3. Чи є підприємство або СПД платником податку на додану вартість?
4. Чи провадить суб'єкт оподаткування зовнішньоекономічну діяльність і яку?
5. Скільки осіб працює на підприємстві? Чи має підприємство філії, представництва та інші структурні підрозділи? Яка їх кількість?
6. Яким програмним забезпеченням користується підприємство для ведення бухгалтерського обліку [5]?
7. Хто відповідальний за складання, формування та подання податкових декларацій? Яким чином здійснюються такі процедури?
8. Чи користується підприємство податковими пільгами та преференціями?
9. Коли в останнє здійснювався аудит податків? Чи відбувалася податкова перевірка? З яких питань?
10. Чи є у підприємства податкова заборгованість? Та ін.



**Рис. 2. Структура стандартів, виданих радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості**

Джерело: складено на основі [4; 7]

На нашу думку, якщо існуватиме потреба в детальному аудиті податку на додану вартість, то для перевірки вказаного податку потрібно в аудиторській групі мати окремого аудитора та на допомогу йому надати асистента. Оскільки саме ПДВ є одним із найскладніших та найдинамічніших у системі загальнодержавних податків. Щодо використання програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку, доцільно звернути увагу на такий аспект, що програма може оперувати поняттями однорівневих і багаторівневих цінових відхилень, що формуються за окремим алгоритмом під час розрахунку собівартості виготовлених напівфабрикатів. Цінові відхилення можуть мати величезні обороти, і їхній вплив на фінансовий результат до оподаткування щоразу потребуватиме додаткових затрат зусиль і часу. Таким чином, варто констатувати, що якщо в аудиторській групі не буде спеціаліста, який знається на специфічних моментах оподаткування підприємства, у процесі планування податкового аудиту потрібно відразу ж передбачати час для проведення додаткових аудиторських процедур.

За результатами аудиту податків і платежів буде наданий звіт, що містить: характеристику системи податкового обліку організації та факторів, що впливають на розмір податків; виявлені в ході аудиту невідповідності та порушення податкового законодавства; суми донарахувань податків; суми недоплати чи переплати податків; перелік податкових декларацій, які підлягають виправленню; інформацію про способи оптимального виправлення виявлених порушень та зниженні фінансових наслідків [6].

Згідно з МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» (переглянутий), аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Для того щоб сформулювати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Такий висновок повинен враховувати [7]:

1) висновок аудитора відповідно до МСА 330 щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;

2) висновок аудитора відповідно до МСА 450 щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності);

3) оцінювання, що вимагаються наступними компонентами:

- чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття стислого викладу обраних та застосованих значущих облікових політик;
- чи відповідають обрані й застосовані облікові політики вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування та є належними;
- чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом;
- чи є інформація, яка подана у фінансовій звітності, доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою;
- чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності;
- чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.

Звіт аудитора подається у письмовому вигляді, він повинен обов'язково мати назву, яка чітко вказує, що це є звіт незалежного аудитора [8, с. 71].

Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Таким чином, формування чіткого та досконалого законодавчого підґрунтя є першим і дуже важливим кроком у напрямку до побудови ефективної системи регулювання аудиторської діяльності [9], яка має забезпечити підвищення якості аудиту не лише податків на підприємстві, але й фінансової звітності загалом в інтересах суспільства.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, аудит податків на підприємстві сьогодні є важливою необхідністю та служить своєрідною генеральною репетицією до податкової перевірки, під час якої можна привести в порядок звітність, щоб не мати фінансово-облікових проблем у майбутньому. Суб'єкти аудиторської діяльності за допомогою перевірки знижують ризики порушення податкового законодавства та ймовірність виникнення непорозумінь і конфліктів з податковими органами. Своєчасно проведений аудит податків на підприємстві дозволяє уникнути втрат при податкових перевірках, тим самим окупити витрати на проведення аудиту, зберігаючи репутацію компанії як надійного партнера в бізнесі. На нашу думку, перспективи розвитку аудиту в контексті перевіряння правильності податкової політики підприємства мають базуватися на стабільності законодавчої бази, враховувати економічні принципи, націлюватися на суспільні та фінансові ефекти. Саме формування ефективного законодавчого базису здійснення аудиту податків на підприємстві спроможне покращити інвестиційний клімат через механізми підвищення рівня довіри з боку інвесторів до фінансової звітності вітчизняних підприємств; підвищити рівень довіри до діяльності національних аудиторів; мінімізувати та унеможливити надання неякісних аудиторських послуг, а також продукуватиме забезпечення прозорості та достовірності фінансової звітності підприємств – емітентів цінних паперів, та відкриє українським аудиторам доступ на європейські ринки.

## Література

1. Цуканов О. Ю., Гончар В. А. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих витрат. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України*: зб. тез допов. Х всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 16-20 травня, 2016 р.). Одеса, 2016. С. 99-102.
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n117> (дата звернення 10.02.2019).
3. Як обрати аудиторську фірму для проведення обов'язкового аудиту. URL: <http://ipro.ua/audit.html> (дата звернення 11.02.2019).
4. Бралатан В. П., Михальчишина Л. Г. Розвиток аудиторської діяльності в Україні із запровадженням Міжнародних стандартів аудиту. *Облік і фінанси*. 2012. № 1. С. 91-94.
5. Практичні аспекти податкового аудиту: тримаємо руку на пульсі законодавчих змін. URL: <https://adram.com.ua/praktichni-aspekti-podatkovogo-auditu-trimaemo-ruku-na-pulsi-zakonodavchih-zmin/> (дата звернення 12.02.2019).
6. Податковий аудит. *Аудиторсько-консалтингова Корпорація «Глобал Консалтинг»*. URL: <http://gs.ua/uk/audit/podatkovij-audit/> (дата звернення 11.02.2019).
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016-2017. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-4> (дата звернення 10.02.2019).
8. Пашкевич М. С., Шишкова Н. Л. Контроль: незалежний, внутрішній, державний: навч. посіб. М-во освіти і науки України, Нац. гірн. ун-т. Дніпро: НГУ, 2017. 182 с. URL: <http://www.nmu.org.ua/ua/> (дата звернення 12.02.2019).

9. Аудиторська реформа в Україні. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/Audit+reform+in+Ukraine> (дата звернення 11.02.2019).

#### References

1. Tsukanov, O.Yu. and Honchar, V.A. (2016), "Normative-legal regulation of accounting and audit of production costs", *Oblikovo-analitychne zabezpechennia innovatsiinoi transformatsii ekonomiky Ukrainy: zb. tez dopov. 10 vseukr. nauk.-prakt. konf.* [Accounting and analytical support for innovative transformation of the economy of Ukraine: a collection of abstracts. X All-Ukrainian scientific and practical. conf.], (Odessa, May 16-20, 2016), Odesa, Ukraine, pp. 99-102.
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "About the audit of financial reporting and audit activity" dated 21.12.2017 no. 2258-VIII, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n117> (access date: February 10, 2019).
3. "How to choose an audit firm for carrying out the statutory audit", available at: <http://ipo.ua/audit.html> (access date: February 11, 2019).
4. Bralatan, V.P. and Mykhalchyshyna, L.H. (2012), "Development of audit activity in Ukraine with the introduction of International Standards on Auditing", *Oblik i finansy*, no. 1, pp. 91-94.
5. "Practical aspects of tax audit: keep our hand on the pulse of legislative changes", available at: <https://adram.com.ua/praktichni-aspekti-podatkovogo-audit-trimaemo-ruku-na-pulsi-zakonodavchih-zmin/> (access date: February 12, 2019).
6. Podatkovi audyt [*Tax audit*], *Audytorsko-konsaltnhova Korporatsiia «Hlobal Konsaltnh»*, available at: <http://gc.ua/uk/audit/podatkovij-audit/> (access date: February 11, 2019).
7. "International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services", available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-4> (access date: February 10, 2019).
8. Pashkevych, M.S. and Shyshkova, N.L. (2017), *Kontrol: nezaleznyi, vnutrishnii, derzhavnyi* [Control: independent, internal, state: teaching], tutorial, M-vo osvity i nauky Ukrainy, Nats. hirn. un-t., NHU, Dnipro, Ukraine, 182 p., available at: <http://www.nmu.org.ua/ua/> (access date: February 12, 2019).
9. "Audit reform in Ukraine", available at: <https://www.minfin.gov.ua/news/Audit+reform+in+Ukraine> (access date: February 11, 2019).

Стаття надійшла до редакції 25.02.2019 р.

Рецензент: д.е.н., професор Тернопільського національного економічного університету М.Р. Лучко