

ГАРМОНІЗАЦІЯ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЗА РОЗРАХУНКАМИ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

HARMONIZATION OF INDEPENDENT AUDIT CONTROL FOR THE CALCULATIONS OF THE TAX TO INCOMES OF PHYSICAL PERSONS

У статті досліджені питання гармонізації незалежного аудиторського контролю за розрахунками податку на доходи фізичних осіб; зокрема, представлені погляди ряду вітчизняних та зарубіжних науковців стосовно мети проведення аудиту податку на доходи фізичних осіб; визначені основні завдання даного напрямку перевірок; розглянуті джерела отримання інформації з цього питання; запропонована послідовність проведення аудиту податку на доходи фізичних осіб та розроблені висновки за результатами дослідження.

Ключові слова: незалежний аудит, податок на доходи фізичних осіб, аудиторські докази, мета аудиту, етапи аудиту, джерела інформації при проведенні аудиту розрахунків з бюджетом.

В статье исследованы вопросы гармонизации и независимого аудиторского контроля по расчетам налога на доходы физических лиц; в частности, представлены взгляды ряда отечественных и зарубежных ученых относительно цели проведения аудита налога на доходы физических лиц; определены основные задачи данного направления

проверок; рассмотрены источники получения информации по этому вопросу; предложена последовательность проведения аудита налога на доходы физических лиц и разработаны выводы по результатам исследования.

Ключевые слова: независимый аудит, налог на доходы физических лиц, аудиторские доказательства, цель аудита, этапы аудита, источники информации при проведении аудита расчетов с бюджетом.

The article studies the issues of harmonization of independent audit control for the calculations of the tax to incomes of physical persons; particularly represented the views of a number of domestic and foreign scientists concerning the purpose of audit of tax on income of individuals; identified the main tasks of this direction of the audit; considers the sources of information on this issue; the proposed sequence of carrying out of audit of the tax to incomes of physical persons and developed the findings of the study.

Key words: independent audit, the tax to incomes of physical persons audit evidence, the purpose of the audit, audit steps, sources of information during the audit of calculations with the budget.

УДК 336.2

Кобзар Я.В.

магістр

Національного університету харчових технологій

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік і аудит розрахунків з бюджетом є важливим інструментом управління економікою. У сучасних умовах здійснюється адаптація існуючої системи обліку та аудиту до міжнародних стандартів, впроваджуються у практику нові підходи і методики організації обліку ресурсів суб'єктів господарювання й контролю за їхнім використанням, підвищується роль обліку в управлінні виробництвом.

Облік і аудит розрахунків з бюджетами різних рівнів останнім часом піддаються критиці як з боку керівників господарських структур, так і з боку податкової адміністрації. У наукових і практичних публікаціях по-різному трактуються існуючі методи обліку розрахунків із фінансовими органами держави, визначення кінцевих фінансових результатів і податкових зобов'язань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Взаємовідносини підприємства з бюджетом становлять важливу область наукових досліджень, оскільки ефективність податкових відносин держави з платниками податків у вирішальній мірі залежить від гармонізації їх інтересів. Дослідженнями даного питання займався багато науковців таких, як: Сопко В.В., Загородній І.В., Труш В.Є., Гайдук Т.Г., Корягін М.Ф., Верхоглядова Н.І. та інші.

Формулювання цілей статті. Обґрунтування на теоретичному і методичному рівнях засад обліку незалежного аудиту податкових відносин держави із підприємствами та розробка пропо-

зицій і рекомендацій, спрямованих на вдосконалення оподаткування, що сприятиме стабілізації і подальшому розвитку економіки.

Мета дослідження обумовила необхідність вирішення наступних завдань:

- проведення дослідження нормативної бази та спеціальної літератури з питань обліку і аудиту розрахунків з бюджетом податку на доходи фізичних осіб;
- визначення економічної сутності розрахунків з бюджетом з податку на доходи фізичних осіб;
- дослідження порядку документального оформлення з бюджетом з податку на доходи фізичних осіб;
- оцінка сучасного стану системи аудиту розрахунків підприємств із бюджетом та рівень їх ефективності в забезпеченні управління податковими відносинами;
- дослідження методики аудиту розрахунків з бюджетом з податку на доходи фізичних осіб.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Бюджет держави в основному формується за рахунок надходжень від платників податків, якими є суб'єкти господарювання та фізичні особи. Роль податку на доходи фізичних осіб у суспільстві та на підприємстві є багатогранною, і це повинно бути враховано при проведенні незалежного аудиту.

Аудиторська перевірка податку на доходи фізичних осіб повинна враховувати зв'язок державних функцій податку з його економічною сут-

ністю на підприємстві. Оцінюючи достовірність фінансової та податкової звітності щодо дотримання вимог чинного законодавства, аудиторська перевірка надає думку про оцінку формування витрат на оплату праці, їх зв'язок з продуктивністю праці для майбутньої безперервної діяльності суб'єкта господарювання та перспективності у формуванні частки державного бюджету з податку на доходи фізичних осіб.

Як і державний фінансовий контроль, що проводиться органами податкових адміністрацій та контрольно-ревізійних служб, так і незалежний аудиторський контроль знаходять помилки та шахрайства при нарахуванні та сплаті податку з доходів фізичних осіб. Але аудиторські перевірки, окрім цих функцій, повинні спрогнозувати одержання даного податку на майбутнє та отримати достатніх доказів впевненості у його стабільності та перспективах збільшення.

Л.П. Кулаковська, Ю.В. Пічарозглядають питання аудиту розрахунків із бюджетом [3, с. 403-404], де метою аудиту, на їх погляд, є висловлення аудитором думки про те, чи відповідають ці розрахунки за всіма податками і зборами в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до відповідних рівнів бюджету. Для проведення аудиту дано перелік податків і зборів, які сплачують платники податків.

Філіп Л. Дефліз, Г.Р. Дженик та ін., розглядаючи аудиторську перевірку податку з доходів фізичних осіб, метою аудиту визначають одержання впевненості у наявності зобов'язань з виплати податку, його забезпечення, правильність його розрахунку, класифікації та опису, наявності розкриття інформації в фінансових звітах.

А.Г. Загородній та ін. [4, с. 318] розглядає питання перевірки правильності визначення оподаткованого доходу для нарахування податку з доходів фізичних осіб.

В.В. Собко, Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С. Б. Ільїна, О.М. Брадул [5, с. 203-240], розглядаючи методику аудиту нарахування і сплати податків, пропонують завдання, суть яких аналогічна завданням, що пропонують Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча.

В.Є. Труш [6, с. 40], розглядаючи аудит поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом, страхуванням і по позабюджетними платежами, вважає, що аудитор повинен з'ясувати, за якими платежами і податками підприємство веде розрахунки.

Основними завданнями дослідження даного напряму аудиту є:

- оцінка реальності визначення об'єкта оподаткування податку з доходів фізичних осіб;
- дотримання податкового законодавства за операціями, пов'язаними з визначенням опо-

даткованого доходу для нарахування податку на доходи фізичних осіб й утримання податку на доходи фізичних осіб щодо кожного громадянина;

- встановлення впевненості в дотриманні чинного законодавства, правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних посадових осіб при здійсненні розрахункових операцій з бюджетом, розробці заходів з реалізації результатів контролю з метою попередження зловживань і порушень;

- аналіз зв'язку державних функцій податку з формуванням його на підприємстві;

- оцінка формування витрат на оплату праці, зв'язок його з продуктивністю праці для майбутньої безперервної діяльності підприємства та перспективності у формуванні частки державного бюджету з податку на доходи фізичних осіб;

- оцінка одержання податку на доходи фізичних осіб на майбутнє, його стабільності та перспектив збільшення.

Ефективність оподаткування значною мірою залежить від наявності у бухгалтерському обліку достатньої інформації для обчислення розміру платежів, мається на увазі, наскільки законодавчо визначена система обліку придатна для розрахунків із бюджетом. Мова йде про необхідність наближення бухгалтерського і податкового обліку. Це найскладніше завдання на даному етапі розвитку економічної системи в Україні [7, с. 24-32].

Провівши аналіз літературних джерел стосовно аудиту податку на доходи фізичних осіб можна зробити висновок, що в розглянутих працях завдання аудиту переважно стосуються підтвердження вирахування оподаткованої бази, застосування ставок, розрахунків сум, що підлягають перерахуванню, використання пільг, контролю та аудиту бухгалтерських та податкових даних.

Метою аудиту є обґрунтування думки про дотримання підприємством податкового законодавства в усіх суттєвих аспектах нормативним документам та правильність і своєчасність здійснення розрахунків з бюджетом

Перевіряючи утримання і нарахування, необхідно враховувати, що нормативно-правова база з цих питань постійно змінюється. У зв'язку з цим слід чітко визначити строк дії кожного законодавчого і нормативного документа і враховувати це під час перевірки розрахунків податків з фізичних осіб.

Усі **джерела інформації**, доступні аудиторю для підтвердження розрахунків з податку на доходи фізичних осіб, умовно можна розподілити на кілька груп.

Необлікові джерела даних.

До цього виду джерел належать: закони, нормативні акти державних регуляторних органів; роз'яснення професійних організацій; стандарти обліку; стандарти (положення) бухгалтерського

обліку; документи адміністративного забезпечення діяльності, а саме:

1.1. Законодавчі акти та роз'яснення регуляторних органів:

- Кодекс законів України про працю;
- Податковий кодекс України (розділ IV);
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.);

- наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку» від 24.12.2010 № 1020.

1.2. Адміністративні документи:

- накази (або контракти) про зарахування на посаду (звільнення з посади);
- посадові оклади (ставки);
- табелі робочого часу;
- накази про надання відпустки, про відрядження;
- накази про організацію рекламних акцій, конкурсів, представницьких заходів;
- рішення про виплату дивідендів, виплату благодійної допомоги тощо;
- накази про одноразову матеріальну допомогу та подібні виплати працівникам;
- положення про матеріальне стимулювання працівників (соціальний пакет);
- договори цивільно-правового характеру з фізичними особами;
- кредитні угоди (договори позики) з працівниками;
- інші документи в контексті завдання.

Облікові джерела даних.

До таких джерел даних належать форми звітності, реєстри бухгалтерського обліку, первинні облікові документи. За предметом аудиту такими документами є:

- форма № 1ДФ;
- реєстри синтетичного обліку за рахунками бухгалтерського обліку № 30; 31; 37; 64; 65; 66; 67; 68;
- реєстри аналітичного обліку за рахунками бухгалтерського обліку № 301; 302; 371; 372; 373; 375; 376; 641; 642; 652; 656; 661; 662; 663; 671; 672; 682;
- первинні облікові документи, що підтверджують витрати юридичної особи на користь сторонніх фізичних осіб та на користь працівників об'єкта перевірки;
- первинні документи, що підтверджують перебування працівника на лікуванні (лікарняні, санаторно-курортні картки, путівки, декретні відпустки

тощо) або на відпочинку, витрати, за якими компенсуються працівникам;

- документи від третіх сторін, що підтверджують права працівника на соціальні пільги, виплати, доплати тощо;
- платіжні корпоративні картки;
- інші документи в контексті завдання;
- податкові декларації.

Вибір методів перевірки податку на доходи фізичних осіб є результатом професійного судження аудитора. При проведенні аудиту розрахунків з бюджетом використовуються різні методи і методичні прийоми: документальна перевірка, перерахунок, перегляд, зіставлення, оцінка, аналітичні процедури, узагальнення, вибіркоче спостереження.

Будь-які докази, що будуть виявлені аудитором і відноситися до повноти розрахунку податку, повноти та своєчасності сплати податку, є прийнятними. У контексті завдання перевагу слід надавати доказам у письмовій формі правового та бухгалтерського характеру.

Послідовність проведення аудиту розрахунків податку на доходи фізичних осіб можна представити у вигляді (рис. 1).

Велика кількість податків і зборів, недосконалість податкового законодавства, великий податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення однієї і тієї ж операції у бухгалтерському і податковому обліку, що залежить від розбіжностей у законодавстві тощо, збільшують властивий ризик підприємства. А з урахуванням великих штрафів, які накладаються на підприємства за порушення податкового законодавства, та пені, що стягується за прострочення платежів, аудиторський ризик збільшується.

Тому аудит розрахунків із бюджетом є одним із найтрудомісткіших, найскладніших і найвідповідальніших в аудиторській практиці. Система внутрішнього контролю передбачає наявність компетентного персоналу з чітко визначеними правами та обов'язками, дотримання необхідних процедур при здійсненні господарських операцій, наявність контролю за збереженням документації про виконану роботу та нараховану заробітну плату і належну перевірку виконання обов'язків працівниками підприємства.

Для визначення ступеня ризику аудитор проводить загальне дослідження об'єкта за допомогою тестування і за результатами такого тестування аудитор повинен вжити заходів щодо зменшення ризику.

Для того, щоб отримати загальну картину та відповіді на ці запитання аудитор проводить тестування внутрішнього контролю і обліку за даним розділом перевірки [8, с. 320].

Слід зазначити, що у аудитора немає повноважень для визначення реальних або фіктивних

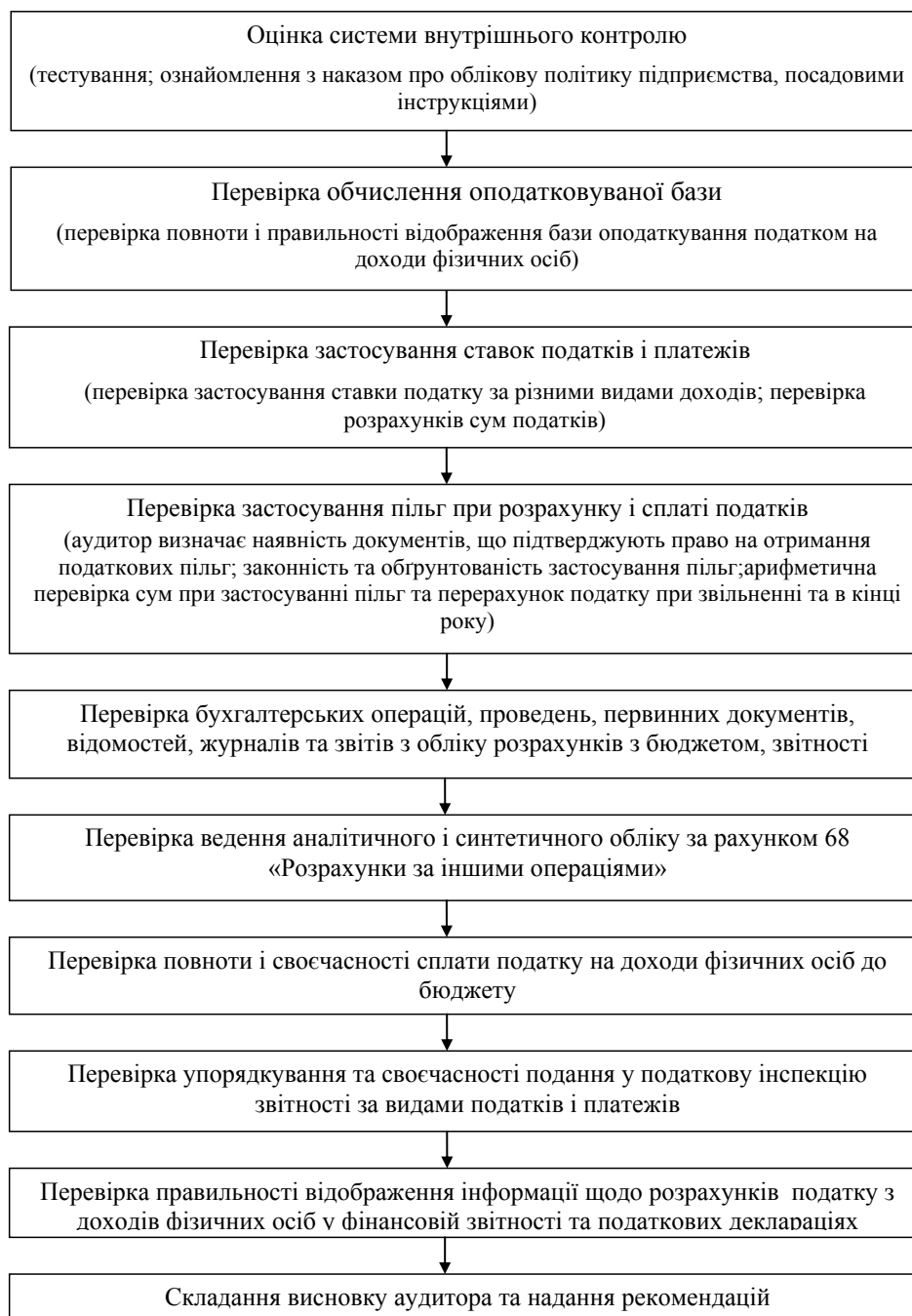


Рис. 1. Послідовність проведення аудиту розрахунків з бюджетом

виплат фізичним особам або пов'язаним особам. Але, якщо у аудитора виникають сумніви щодо реальності оплати або реальності трудових відносин з отримувачами гонорарів, або заробітної плати, він повинен здійснити додаткові процедури, а саме:

- дослідити формальні юридичні підстави для виплат (наявність наказу про зарахування на посаду, наявність трудового контракту або договору, наявність наказів про сумісництво тощо);

- зробити запит до отримувача з метою підтвердження предмета оплати (вид послуг, вид робіт, що виконані; посадові функції виконавця);

- визначити доцільність додаткових послуг від фізичних осіб – працівників підприємства або третіх осіб на підряді;

- перевірити документальне підтвердження результатів рекламних акцій та кампаній тощо.

Практика свідчить, що до основних помилок при розрахунках податку з доходів фізичних осіб слід віднести:

1. Помилки при нарахуванні доходу: арифметичні помилки при розрахунках основної та додаткової заробітної плати; помилки при нарахуваннях за невідпрацьований час та на допомогу у

зв'язку з непрацездатністю; невідповідність суми винагороди умовам цивільно-правових договорів; неврахування доходів від авторських робіт; заниження або завищення розміру доходів від орендних (суборендних) операцій; арифметичні помилки або неврахування доходів від вигравів, призів, рекламних акцій; неврахування доходів від надмірно витрачених коштів на відрядження та не повернутих вчасно; неправильне застосування (або незастосування) коефіцієнта при розрахунку доходів у будь-якій negroшовій формі тощо.

2. *Помилки при розрахунках податкових соціальних пільг*: нарахування пільг за відсутності документів, що підтверджують право на отримання пільги; неврахування умов ст. 169 Податкового Кодексу України; арифметичні помилки у застосуванні розміру пільги; відсутність перерахунку податку при звільненні та в кінці звітного року тощо.

3. *Помилки при визначенні бази оподаткування та при утриманні податку на доходи*: зменшення доходу на суму єдиного соціального внеску на загальну суму доходу або на інші доходи (окрім заробітної плати).

4. *Помилки при застосуванні ставки податку*: помилка при визначенні ставки податку за різними видами доходів.

5. *Помилки при складанні форми № 1ДФ*: неврахування всіх доходів окремого платника податку; не відображення доходів, сплачених приватним підприємцем; арифметичні невідповідності у показниках форми між нарахованим та сплаченим податком, неправильне визначення або відображення ознаки доходу та податкової пільги, помилка у податкових номерах тощо.

Висновки з проведеного дослідження. Для правильного обліку розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб суб'єкт господарювання повинен чітко дотримуватися законодавства України та своєчасно реагувати на його зміни, з метою правильного відображення та розрахунку всіх податків та зборів.

Аудиторські перевірки незалежними аудиторськими фірмами розрахунків податку на доходи фізичних осіб допоможуть платникам податків і зборів в організації оптимального оподаткування, дозволять вирішити питання оподаткування з метою своєчасних і правильних розрахунків з

бюджетом, а також з метою уникнення переплат та попередження фінансових санкцій з боку фіскальних органів держави, зможуть надати рекомендації щодо виправлення виявлених порушень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями).
2. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.93. № 3125– XI. 2 // ВВР. – 1993. – №23.
3. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: Навч. посібник/ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.
4. Загородній А.Г. Аудит: Теорія і практика: Навч. посібник / Загородній А.Г. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2003. – 364 с.
5. Сопко В.В. Організація і методика проведення аудиту: Навч.-практ. посібник. – К., 2004.
6. Труш В.Є., Калінська Т.А., Алексєєва Т.А., Дмитрієнко І.О. Навч.-метод. посібник за ред. проф. В. Є. Труша; – Херсон: Олді-Плюс, 2010. – 149 с.
7. Ямборко Г. Визначення податкових зобов'язань на основі даних бухгалтерського обліку / Г. Ямборко // Бухгалтерський облік і аудит.–2010. – №11. – С. 24-32.
8. Утенкова К.О. Аудит: Навчальний посібник. – К.; Алєрта, 2011. – 408 с.

REFERENCES:

1. Podatkovi kodeks Ukrainy (zi zminamy ta dopovnenniamy).
2. Pro audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 22.04.93. # 3125– Khl. 2 // VVR. – 1993. – #23.
3. Kulakovska L.P. Orhanizatsiia i metodyka audytu : Navch. posibnyk/ L.P. Kulakovska, Yu.V. Picha. – K.: Karavela, 2004. – 568 s.
4. Zahorodnii A.H. Audyт: Teoriia i praktyka: Navch. posibnyk / Zahorodnii A.H. – Lviv: Vydavnytstvo Natsionalnoho universytetu «Lvivska politehnika», 2003. – 364 s.
5. Sopko V.V. Orhanizatsiia i metodyka provedenia audytu: Navch.-prakt. posibnyk. – K., 2004.
6. Trush V.Ye., Kalinska T.A., Aleksieieva T.A., Dmytriienko I.O. Navch.-metod. posibnyk za red. prof. V. Ye. Trusha; – Kherson: Oldi-Plius, 2010. – 149 s.
7. Yamborko H. Vyznachennia podatkovykh zoboviazan na osnovi danykh bukhhalterskoho obliku / H. Yamborko // Bukhhalterskyi oblik i audyt.–2010. – #11. – S. 24-32.
8. Utenkova K.O. Audyт: Navchalnyi posibnyk. – K.; Alerta, 2011. – 408 s.

HARMONIZATION OF INDEPENDENT AUDIT CONTROL FOR THE CALCULATIONS OF THE TAX TO INCOMES OF PHYSICAL PERSONS

The increasing role of accounting in solving economic problems at the present stage of development of Ukraine determines the need to improve accounting and audit of settlement payments with the state budget in the process of formation and using financial resources of business organizations.

In these conditions the setting of accounting in the company plays one of the most major roles in information provision, and organization of proper internal control and audit is the key to authenticity of economic information.

The impact of the tax system on business organizations' ability to provide reproduction of capital and make timely payments to the budget is one of the research areas as for the sustainable development of the industry. In this system, an important place belongs to accounting and control of the reliability of accounting data, without which it is impossible to obtain information about the real financial condition of business organization and its ability to pay taxes fully and in time.

The relevance of audit of payments for taxes from personal income is that all employers pay income in the form of salary to their employees. An audit of this kind of income is very time-consuming and has its specific of taxation: the auditor has to verify the accuracy of retentions, the correctness of application of tax social privileges, the auditor also has to know how to impose taxes on income in the form of natural wages and how to fill in the Form 1DF "Tax calculation of the amount of income accrued (paid) for the benefit of taxpayer and the amount of tax withheld from that income", which is fed by the tax agent.