

УДК 657.6

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

IMPROVEMENT OF TAX AUDIT MECHANISM AT THE ENTERPRISE

Вареник В.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри міжнародних фінансів,
обліку та оподаткування
Університету імені Альфреда Нобеля

Трінеева О.Д.

магістрантка кафедри міжнародних фінансів,
обліку та оподаткування
Університету імені Альфреда Нобеля

Розглянуто алгоритм проведення аудиту оподаткування за допомогою анкетування для підприємства. Запропонована анкета для проведення аналізу податкового аудиту для підприємства. Надана шкала оцінки аналізу податкового аудиту для підприємства одним експертом. Подані результати проведення анкетування для аналізу податкового аудиту на підприємстві. Розглянуто основні проблемні питання, які зазначили експерти на аналізованому підприємстві. Обґрунтовано доцільність використання запропонованого алгоритму.

Ключові слова: оподаткування, податковий аудит, підприємство, алгоритм, анкетування, експертна оцінка

Рассмотрен алгоритм проведения аудита налогообложения с помощью анкетирования для предприятия. Предложена анкета для проведения анализа налогового аудита для предприятия. Представлена шкала оценки анализа налогового аудита для предприятия одним экспертом. Представлены результаты проведения анкетирования для анализа налогового аудита на предприятии. Рассмотрены основные проблемные вопросы, которые отметили эксперты на анализируемом предприятии. Обоснована целесообразность использования предложенного алгоритма.

Ключевые слова: налоговый аудит, предприятие, алгоритм, анкетирование, экспертная оценка.

An algorithm of tax audit using questionnaires for the enterprise is considered. A questionnaire for analysing tax audit for the enterprise is proposed. A scale of assessment of tax audit analysis for the enterprise by one expert is presented. Results of a questionnaire for the analysis of tax audit at the enterprise are submitted. The main problematic issues discussed by the experts for the enterprise under study are considered. The expediency of using the proposed algorithm is substantiated.

Key words: taxation, tax audit, enterprise, algorithm, questionnaire, expert evaluation.

Постановка проблеми. Упровадження в економіку України ринкових відносин, її інтеграція у світовий економічний простір, вплив проявів глобальної економічної кризи, недостатня наповнюваність державного бюджету спричинили суттєві зміни у бухгалтерському та податковому обліку, системі оподаткування, а також в аудиті (прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, поступовий перехід певних груп суб'єктів господарювання до обов'язкового застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, запровадження Міжнародних стандартів аудиту та затвердження як національних, набрання чинності Податковим кодексом України). Реформування податкової системи України, часто суперечливе

нормативне регулювання, нові аспекти податкових розрахунків і відображення їх в обліку та звітності (фінансовій і податковій) значною мірою вплинули на методику та організацію аудиту взагалі та аудиту оподаткування підприємств зокрема, його види і роль у контексті загальної системи податкового контролю та податкового адміністрування, значення для клієнтів.

З огляду на вищевикладене, вирішення потребує проблема проведення аудиту оподаткування, вдосконалення його механізму на підприємствах та виокремлення й обґрунтування основних напрямів роботи аудитора під час проведення аудиту оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми проведення аудиту оподаткування

дедалі частіше привертають увагу як зарубіжних, так і вітчизняних учених.

Питанню необхідності розроблення, вивчення на обговорення у середовищі українських експертів із подальшим можливим направленням до Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) проекту стандарту по типу Положення з міжнародної практики аудиту з робочою назвою «Розгляд податкових питань під час аудиту фінансової звітності» присвячене дослідження О.І. Малишкіна [1]. Питанню сутності планування і змісту основних етапів аудиторської перевірки системи оподаткування та податкової звітності підприємств присвячене дослідження О.А. Петрик [1].

Питанням причин та переваг, за якими платники податків зацікавлені у проведенні перевірок податкової звітності саме незалежними аудиторами, обґрунтування необхідності внесення змін у наявну нормативну базу аудиту та створення окремого методичного забезпечення аудиту податків присвячене дослідження Н.М. Круглої [3]. Питанням розкриття суті та ролі аудиту оподаткування в сучасних умовах господарювання підприємств в Україні; визначення його мети, завдань, функцій, законодавчого регулювання та порядку організації присвячене дослідження О.А. Петрик. [4]

В основному автори досліджують Закон України «Про публічні закупівлі» станом на 10.12.2016 р. [3]. Питання пошуку українського шляху стосовно електронних державних закупівель досліджували О. Шатковський і Г. Файвеш [1]. Питання подальшого розвитку системи електронних державних закупівель на шляху до інтеграції з ЄС досліджував В. Чабан [6].

Але аналіз спеціалізованої літератури показав, що питання системи електронних державних закупівель досліджено недостатньо і потребує детального вивчення та надання рекомендацій щодо його удосконалення та розроблення нових механізмів здійснення.

Постановка завдання. Для вирішення окресленого кола питань на основі узагальнення світового наукового та практичного досвіду щодо механізму здійснення аудиту оподаткування проведемо аналіз сучасних підходів до здійснення аудиту оподаткування на основі вивчення теоретичних та оцінки практичних аспектів досліджуваної проблематики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час проведення аудиторських перевірок оподаткування підприємств аудитори найчастіше використовують вибіркового метод аудиту для скорочення обсягу робіт та зменшення їх вартості.

Застосування вибіркового аудиту зумовлено певними причинами:

– значною трудомісткістю аудиту, особливо у разі виконання локальних завдань аудиту звітності підприємств корпоративного сектору;

– певною обмеженістю аудитора в часі, тобто аудит повинен бути завершений в обумовлені у договорі строки.

Використання вибірових досліджень дає змогу аудиторам дійти висновків за дослідженням лише частини операцій та подій, здійснених підприємством.

Задля удосконалення аудиту оподаткування запропоновано використання вибіркового перевірки, яка дає змогу аудитору значно зменшити обсяг роботи і підвищити конкурентоспроможність аудиторської фірми. Крім того, аудитор має бути впевнений, що його висновки, сформульовані за результатами вибіркового обстеження, відповідають реальному фінансовому становищу економічного суб'єкта, який перевіряється.

Однією з найпростіших форм дослідження результатів системи внутрішнього аудиту є анкети. Вони застосовуються для перевірки підприємств, які передбачають перелік традиційних основних питань про суб'єкти і прийоми аудиту з відповіддю «так» чи «ні».

У практичній діяльності з метою оцінки внутрішнього аудиту виділяється перелік ключових запитань.

Найпростіша форма анкети передбачає перелік запитань про суб'єкти й об'єкти контролю, на які дається відповідь «так» чи «ні». Під час використання анкет аудитору необхідно дотримуватися їх повної послідовності.

Недоліком анкет є їх узагальненість. Вона не містить оцінки слабких місць системи внутрішнього контролю.

Здебільшого оцінка системи внутрішнього контролю базується на основних контрольних завданнях, що розробляються аудиторськими фірмами і входять до програми аудиту. Аудитор може внести зміни до цих програм залежно від умов діяльності клієнта. За результатами цих запитань із їх змінами аудитор оцінює систему внутрішнього контролю.

Нами запропонований алгоритм проведення аудиту оподаткування за допомогою анкетування для підприємства (рис. 1).

Алгоритм складається з чотирьох основних етапів.

На першому етапі проводиться анкетування серед експертів – надається експертна оцінка, тобто експерти відповідають на запропоновані в анкеті питання про стан оподаткування на підприємстві. Розроблена анкета представлена в табл. 1.

До експертів належать: керівник підприємства, головний бухгалтер з його заступником та керівник відділу внутрішнього аудиту із заступником.

Кожному з них має бути роздана анкета та проведена детальна інструкція щодо її заповнення. Обов'язково має бути оголошена мета, з якою проводиться це анкетування.

На другому етапі розподіляються бали за відповідною шкалою (табл. 2).

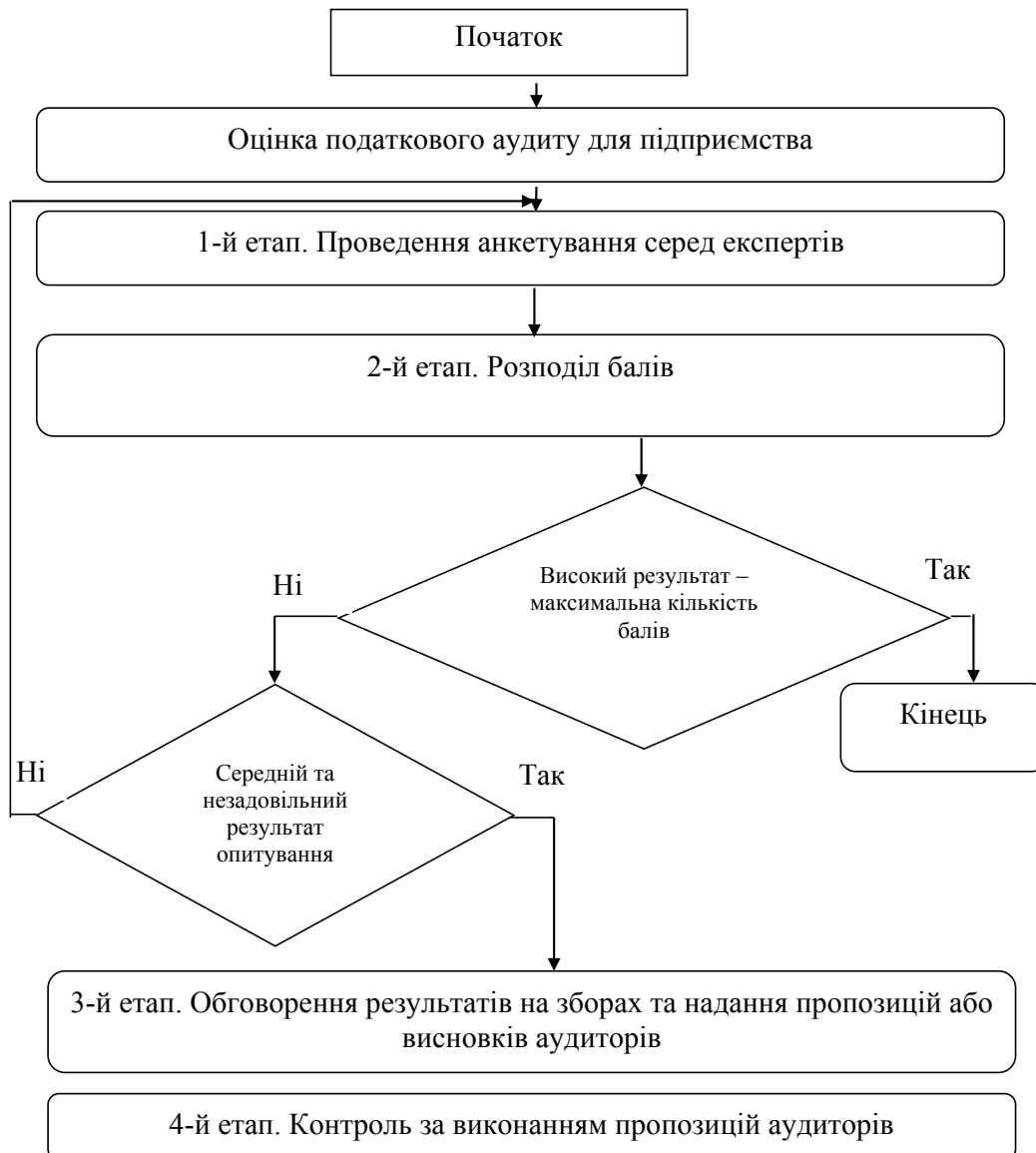


Рис. 1. Алгоритм проведення аудиту оподаткування за допомогою анкетування для підприємства

Метод бальної оцінки дає змогу розподілити показники, які обрані для аналізу, і присвоїти їм відповідні бали у діапазоні від 1 до 3.

Цей метод відносно простий і заснований на думці провідних фахівців-експертів. Рейтинг встановлюється за системою показників як сума балів. Можливий діапазон оцінки від 1 до 3, де:

- 1 – значення показників менше нормативного рівня;
- 2 – значення показників перебувають на нормативному рівні;
- 3 – значення показників перевищують встановлені або теоретично обґрунтовані нормативи.

Як бачимо з табл. 2, за результатами анкетування можливо отримати 3 рівні оцінки. Перший – високий, коли анкета отримала від 8 до 12 балів. Другий – середній, коли анкета отри-

мала від 4 до 7 балів. Низький – коли експерти поставили найнижчі оцінки, від 0 до 3.

На другому етапі, коли проставлені бали і відбувається оцінка результатів, можливі два варіанти сценарію. Якщо анкета отримала високий результат – максимальну кількість балів, то оцінка припиняється, результат позитивний. Якщо анкета отримала середній та незадовільний результат опитування, то переходимо до третього етапу.

На третьому етапі відбувається обговорення результатів на зборах та надання пропозицій або висновків аудиторів.

Під час переходу до третього етапу має бути зібрана нарада, на якій кожен з опитуваних у анкеті обґрунтує свою позицію та за допомогою колективного рішення будуть прийняті заходи щодо вдосконалення проведення податкового аудиту.

Таблиця 1

Запропонована анкета для проведення аналізу податкового аудиту для підприємства

Питання	Кількість балів	Максимально можливе
Чи проводиться податковий аудит на підприємстві?		3
Чи оцінюється податковий ризик і чи вдається керівництво до адекватного ведення податкового обліку?		3
Чи є у керівництва підстави для перекручення фінансової звітності?		3
Чи діє на підприємстві система внутрішнього контролю оподаткування?		3
Чи узгоджений розподіл прав, обов'язків і відповідальності під час проведення податкового аудиту?		3
Чи вдається керівництво до правильності ведення податкового обліку?		3
Чи проводиться контроль податкового обліку з боку вищих керівників?		3
Чи регулярно проводиться перевірка податкового обліку?		3
Чи правильно оформлені документи податкової звітності?		3
Чи існує спеціальний орган внутрішнього контролю оподаткування?		3
Чи проводиться навчання для працівників, що займаються веденням податкового обліку?		3
Чи відповідає кваліфікаційний рівень працівників займаній посаді?		3

Таблиця 2

Шкала оцінки аналізу податкового аудиту для підприємства одним експертом

Оцінка рівня	Значення узагальнюючого показника	Характеристика
Високий	8–12	Результат анкетування характеризується позитивною оцінкою експертів
Середній	4–7	Показники можуть мати тимчасову негативну оцінку експертів
Низький	0–3	Характеризується суттєвою низькою оцінкою експертів

Четвертий етап – це контроль за виконанням пропозицій аудиторів. На останньому етапі проводиться контроль за дотриманням та виконанням прийнятих рішень на нараді щодо вдосконалення проведення податкового обліку.

Для запровадження такого виду анкетування для проведення аудиту оподаткування нами було проведено опитування на підприємстві. Анкету заповнювали чотири експерти. Результати представлені в табл. 3.

Результати анкетування показали, що під час заповнення чотирьох експертами максимально можлива кількість балів для одного питання становить 12. Нами було проведено опитування за три минулі роки і прогноз на 2018 рік, для того щоб спрогнозувати можливості використання цього методу для аудиту оподаткування на підприємстві. Результати підрахунку балів (табл. 3) показали, що у 2015 році аудит оподаткування набрав 102 бали, у 2016 році – 113, у 2017 році – 131 бал. І прогноз на 2018 рік показав, що за підвищення ефективності управління системою оподаткування на підприємстві можливо підвищити оцінку до 144 максимально можливих балів (рис. 2).

Основними проблемними питаннями, про які зазначили експерти на аналізованому підприємстві, є:

- контроль податкового обліку з боку вищих керівників не є повністю задовільним. Тобто керівництво не приділяє достатньо уваги проблемам податкового обліку, які виникають на підприємстві;

- керівництво не вдається до правильності ведення податкового обліку на підприємстві. Тобто воно покладає повну відповідальність щодо правильності ведення податкового обліку на працівників бухгалтерії та їх безпосереднього керівника;

- оцінка податкового ризику на підприємстві ведеться недостатньо добре, керівництво не приймає достатньої участі у веденні податкового обліку;

- у керівництва є підстави для перекручення даних податкової звітності, оскільки заповнення різних статей фінансової звітності є доволі заплутаним, і не кожний керівник зможе правильно оцінити стан підприємства без допомоги працівника бухгалтерії;

- перевірка є доволі регулярною, та не завадило би частіше проводити незаплановані



Рис. 2. Результати проведення анкетування для аналізу податкового аудиту на підприємстві

Результати проведення анкетування для аналізу податкового аудиту на підприємстві Таблиця 3

Займане місце	Питання	Оцінка аналогічних показників у 2015 р.	Оцінка аналогічних показників у 2016 р.	Кількість набраних балів у 2017 р.	Очікувані показники у 2018 р.
1	Чи проводиться контроль податкового обліку з боку вищих керівників?	7	8	9	12
2	Чи вдається керівництво відповідного рівня до правильності ведення податкового обліку?	7	8	9	12
3	Чи оцінюється податковий ризик і чи вдається керівництво до адекватного ведення податкового обліку?	6	9	10	12
4	Чи є у керівництва підстави для перекручення фінансової звітності?	9	9	10	12
5	Чи регулярно проводиться перевірка податкового обліку?	10	10	11	12
6	Чи відповідає кваліфікаційний рівень працівників займаний посаді?	8	9	11	12
7	Чи проводиться навчання для працівників, що займаються веденням податкового обліку?	8	9	11	12
8	Чи узгоджений розподіл прав, обов'язків і відповідальності під час проведення податкового аудиту?	7	9	12	12
9	Чи проводиться податковий аудит на підприємстві?	8	9	12	12
10	Чи діє на підприємстві система внутрішнього контролю?	9	10	12	12
11	Чи правильно оформлені документи податкової звітності?	11	11	12	12
12	Чи існує спеціальний орган внутрішнього контролю?	12	12	12	12
Разом експертна оцінка		102	113	131	144

перевірки, під час яких можна було б виявляти більше недопрацювань та посилити контроль над правильністю ведення податкового обліку;

– кваліфікаційний рівень не всіх працівників відповідає займаній посаді, деякі працівники потребують додаткового навчання задля виконання своїх обов'язків на рівні професіоналів;

– недостатньо регулярним є проведення навчання для працівників бухгалтерії, які займаються оподаткуванням.

На основі проведеного порівняння експертної оцінки між 2015, 2016 та 2017 роками можна дійти позитивного висновку. З кожним роком показники зростали або мали ті самі значення, зменшення показників у ці роки не спостерігалось, що є досить позитивним результатом. Проблеми, які існували у 2015 та 2016 роках, були частково або повністю вирішені у 2017 році. У 2018 році прогнозується вирішення всіх питань та ведення системи оподаткування на максимально високому рівні. Керівники відділів пообіцяли приділити якомога більше уваги оподаткуванню та розібратись з існуючими проблемами.

В середньому за 2017 рік аналізоване підприємство набрало 10,916 балів. Таким чином, результати експертної оцінки показали, що аудит оподаткування на підприємстві має високий рівень. Результат анкетування характеризується високою оцінкою експертів.

Висновки та прогнози. Під час проведення аудиторських перевірок оподаткування підприємств аудиторі найчастіше використовують вибірковий методи аудиту для скорочення обсягу робіт та зменшення їх вартості.

Однією з найпростіших форм дослідження результатів системи внутрішнього аудиту є анкети. Вони застосовуються для перевірки підприємств, які передбачають перелік традиційних основних питань про суб'єкти і прийоми аудиту з відповіддю «так» чи «ні».

Алгоритм проведення аудиту оподаткування за допомогою анкетування для підприємства складається з чотирьох основних етапів: проведення анкетування серед експертів; розподіл балів; обговорення результатів на зборах та надання пропозицій або висновків аудиторів; контроль за виконанням пропозицій аудиторів.

За результатами анкетування можливо отримати 3 рівні оцінки. Перший – високий, коли анкета отримала від 8 до 12 балів. Другий – середній, коли анкета отримала від 4 до 7 балів. Низький – коли експерти поставили найнижчі оцінки від 0 до 3.

Результати анкетування показали, що під час заповнення чотирма експертами максимально можливо кількість балів для одного питання становить 12. Нами було проведене опитування за три минулі роки і прогноз на 2018 рік, для того щоби спрогнозувати можливості використання цього методу для аудиту оподаткування на підприємстві. Результати підрахунку балів (табл. 3) показали, що у 2015 році аудит оподаткування набрав 102 бали, у 2016 році – 113, у 2017 році – 131 балів. І прогноз на 2018 рік показав, що за підвищення ефективності управління системою оподаткування на підприємстві можливо підвищити оцінку до 144 максимально можливих балів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Малишкіна О.І. Аудит податків: конструкція на майбутнє. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2015/No1/208-213.pdf>.
2. Петрик О.А. Планування та етапи аудиту оподаткування. URL: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:_TXXekpKcYJ:irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/ecnof_2012_9\(3\)_8.pdf+&cd=5&hl=uk&ct=clnk&gl=ua](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:_TXXekpKcYJ:irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/ecnof_2012_9(3)_8.pdf+&cd=5&hl=uk&ct=clnk&gl=ua).
3. Кругла Н.М. «Податковий аудит» – це напрямок аудиторської діяльності чи процесуальні дії контролюючих органів? URL: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:8x47tFm3mOMJ:https://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1603/16knmdko.pdf+&cd=4&hl=uk&ct=clnk&gl=ua>
4. Петрик О.А. Сутність аудиту оподаткування підприємств згідно з нормами податкового кодексу України та порядок його організації. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12562/1/38_190-197_Vis_722_menegment.pdf.