**Тема 1. Сутність та значення аудиту оподаткування підприємств**

План

1.1 Сутність аудиту оподаткування підприємств

1.2 Організація аудиту оподаткування

1.3 Етапи аудиту оподаткування підприємств

**1.1 Сутність аудиту оподаткування підприємств**

Аудит оподаткування є однією з форм податкового контролю, який визначається як система заходів, що вживаються контролюючими органами (до яких можна віднести і незалежні аудиторські фірми) з метою контролю нарахування та сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та інших видів перевірок, визначених законодавством.

Аудит оподаткування, або податковий аудит, – незалежна аудиторська перевірка правильності та повноти нарахування і своєчасності сплати податків, стану їх бухгалтерського та податкового обліку, підтвердження достовірності податкової звітності та податкових аспектів фінансової бухгалтерської звітності, контроль за дотриманням податкової політики та дисципліни, а також експертиза податкових ризиків і виявлення резервів зниження податкового тиску на бізнес.

Такі перевірки, крім того, що мають важливе значення для їх замовників (конкретних суб’єктів господарювання), відіграють також вагому роль для задоволення суспільних інтересів у потребі достовірних даних про реальний стан податкових розрахунків та надходжень до бюджету.

**Складовими мети** податкового аудиту є:

– оцінка правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати до бюджету податків, зборів та платежів;

– висловлення незалежної думки та надання аудиторського висновку про достовірність фінансової бухгалтерської та/або податкової звітності;

– попередження можливих штрафів, пені, інших фінансових санкцій та судових позовів, пов’язаних з порушеннями податкового законодавства;

– надання замовнику (як правило, керівництву підприємства клієнта) обґрунтованих пропозицій щодо оптимізації оподаткування його діяльності.

Для досягнення визначеної мети в процесі аудиту оподаткування підприємств можуть вирішуватися (комплексно або за визначеним переліком) **такі завдання**:

– контроль правильності взяття на облік юридичних осіб і їх відокремлених підрозділів в органах податкової служби;

– перевірка дотримання клієнтом податкового законодавства;

– оцінка правильності визначення об’єкта оподаткування;

– перевірка застосованої бази оподаткування;

– підтвердження правильності визначеного переліку податків і обов’язкових платежів та застосованої ставки податку та податкових пільг із урахуванням корпоративної структури, видів діяльності та відносин із контрагентами;

– перевірка якості ведення податкового обліку та податкових аспектів фінансового обліку, а також зіставність і відповідність їх даних, підтвердження облікових записів належними первинними документами;

– перевірка порядку обчислення податку клієнтом

– підтвердження правильності віднесення податкових розрахунків до відповідного податкового періоду;

– контроль за дотриманням строків та порядку сплати податку;

– перевірка строків і порядку подання звітності про обчислення і сплату податків, підтвердження її достовірності та відповідності даним первинного та зведеного обліку;

– постановка та відновлення податкового обліку;

– у разі самостійного виявлення підприємством помилок і неточностей у податкових розрахунках – контроль уточнених податкових декларацій та розрахунків, оцінка правильності нарахованих сум штрафних санкцій та донарахувань до бюджету

(або сум, що належать до повернення);

– податковий супровід, консультування клієнта з питань оподаткування в процесі перевірки;

– визначення необхідності внесення змін у застосовувану клієнтом методику податкового обліку;

– участь у вирішенні спірних питань з податковими органами;

– оптимізація та планування оподаткування існуючих видів діяльності;

– розроблення рекомендацій та пропозицій зі створення системи внутрішнього контролю підприємства за правильністю нарахування і сплати податків та зборів;

– консультації з питань ведення податкового обліку, складання звітності, податкової декларації;

– діагностика проблем оподаткування при здійсненні економічної діяльності;

– виявлення і реалізація податкових резервів (захист від податкових ризиків), розроблення рекомендацій щодо повного та правильного використання податкових пільг;

– експертиза актів, рішень та дій податкових органів;

– представлення та захист інтересів клієнта у суді у спорах із податковими органами;

– допомога при перевірках податкових розрахунків правоохоронними органами.

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

– попередження зловживань, шахрайства у податковій галузі;

– виявлення і виправлення помилок у податкових розрахунках і звітності клієнта;

– розроблення рекомендацій підприємству-клієнту щодо податкового планування і податкової політики, оптимізація оподаткування;

– сприяння підвищенню ступеня довіри користувачів інформації до перевіреної податкової звітності.

Реалізація перелічених завдань аудиту оподаткування підприємств передбачає виокремлення його видів, які визначаються характером аудиторського завдання.

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

**1.2 Організація аудиту оподаткування**

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

1) Міжнародний стандарт контролю якості № 1 (МСКЯ 1) «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості» – для всіх видів аудиторських завдань;

2) сукупність Міжнародних стандартів аудиту (МСА) історичної фінансової звітності (МСА 200–720 при виконанні аудитором перевірки податкових розрахунків у межах класичного аудиту фінансової звітності);

3) МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», МСА 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту», МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності» – при здійсненні аудиту спеціального призначення, за якого об’єктом перевірки є виключно податковий облік та податкова звітність;

4) Міжнародні стандарти завдань з огляду 2400 «Завдання з огляду

фінансової звітності» та 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що використовується незалежним аудитором суб’єкта господарювання» – при виконанні аудитором огляду податкової звітності;

5) Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації 3000–3699 – наприклад, при перевірці аудитором прогнозних показників, перспективних планів, розрахунків, звітів щодо майбутніх податкових платежів суб’єкта господарювання;

6) Міжнародні стандарти супутніх послуг 4000–4699 – при виконанні погоджених аудиторських процедур стосовно обліку податкової інформації та при підготовці для клієнта податкових звітів, декларацій;

7) внутрішньофірмові стандарти аудиторських фірм.

Аудит оподаткування підприємств, як правило, здійснюється на договірних засадах незалежними аудиторськими фірмами (аудиторами). Аудитор повинен переконатися, що замовник послуг правильно розуміє мету та характер майбутньої роботи, зміст підсумкових документів, а також поінформований щодо кола осіб, які знайомитимуться з результатами аудиту.

Відповідні аудиторські завдання (аудит, огляд, спеціальне аудиторське завдання, консультаційні чи інші послуги) у сфері оподаткування оформляються спеціальним договором, який має відповідати законодавству України та при замовленні податкового аудиту – з урахуванням норм Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту». У договорі на виконання аудиторського завдання та листі-зобов’язанні слід чітко зазначити питання, з яких аудитор повинен висловити думку, і їх формулювання не повинно мати подвійне трактування.

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

**1.3 Етапи аудиту оподаткування підприємств**

Аудит оподаткування підприємств умовно можна розподілити на кілька етапів:

1) попередня оцінка існуючої системи оподаткування суб’єкта господарювання;

2) планування аудиту оподаткування;

3) перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством податків і зборів у бюджет та позабюджетні фонди;

4) узагальнення результатів перевірки, складання аудиторського звіту чи іншого підсумкового документа, який відповідає характеру аудиторського завдання, розроблення рекомендацій для клієнта з питань оподаткування.

Перший етап – попередня оцінка існуючої системи оподаткування суб’єкта господарювання передбачає виконання аудитором таких дій:

а) загальний аналіз і вивчення елементів системи оподаткування економічного суб’єкта;

б) визначення основних чинників, що впливають на податкові показники;

в) оцінка методики нарахування податкових платежів;

г) правова і податкова експертизи існуючої системи господарських відносин;

д) оцінка документообігу та вивчення функцій і розподіл повноважень служб і виконавців, відповідальних за нарахування і сплату податків;

е) попередній розрахунок податкових показників економічного суб’єкта.

Джерелами інформації для аудиту оподаткування можуть слугувати:

– законодавчі та нормативні акти з питань оподаткування;

– наказ про облікову політику в частині податкових розрахунків;

– первинні документи, що є підставою для виникнення податкових зобов’язань та податкового кредиту;

– регістри бухгалтерського та податкового обліку;

– бухгалтерська та податкова звітність;

– договори, контракти з контрагентами, протоколи, накази, інформація відділу кадрів підприємства;

– відповіді на запит аудитора від третіх осіб (банків, кредиторів, дебіторів, юристів, суду тощо);

результати усного та письмового опитування з питань оподаткування керівництва підприємства та управлінського персоналу;

– результати спостережень, отримані в ході аудиторської перевірки.

На підставі сукупності зібраних попередніх даних аудитор оцінює загальну величину податкового та аудиторського ризиків, які значною мірою залежать від дій платника податку, спрямованих на зменшення податкових платежів, складності розуміння податкового законодавства, що призводить до конфлікту підприємства з податковими органами та фінансових санкцій.

Крім оцінки податкового та аудиторського ризиків аудитору належить визначити припустиму величину суттєвості помилки при аудиті оподаткування, яка не вплине на достовірність показників податкових розрахунків та звітів. При цьому слід мати на увазі, що незалежно від суми викривлення інформації щодо податкових розрахунків, яке виникло у результаті прямого порушення чинного законодавства, вважається суттєвим.

Аудитор повинен реально оцінити можливість якісного виконання аудиту оподаткування та врахувати вимоги професійних етичних правил.

Другий етап – планування аудиту оподаткування є суттєвим елементом аудиторської перевірки, оскільки дає змогу:

– упевнитися, що перевірку виконано у достатньому обсязі;

– переконатися, що роботу аудитора було зосереджено на найризикованіших аспектах оподаткування і напрямах ведення обліку.

– уникнути проблем у відносинах аудитора і підприємства-клієнта, досягти узгодженості їх роботи;

– скоротити витрати на аудит та раціоналізувати процес аудиту.

Аудитор розробляє план та програму податкового аудиту, а також має обговорити з керівником підприємства організаційні деталі перевірки, узгодити строки представлення аудиторського звіту.

Планування податкового аудиту має відбуватися на основі положень МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» та із дотриманням таких принципів: цілісність, неперервність, доречність, ефективність та оптимальність, гнучкість, контроль.

Крім плану аудиту оподаткування, для його деталізації та визначення конкретних аудиторських процедур, джерел аудиторських доказів та методів їх перевірки складають програми аудиту.

Третій етап аудиту оподаткування є основним, це – перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством податків і зборів у бюджет та позабюджетні фонди. З цією метою аудитор вивчає схему податкового документообігу на підприємстві, визначає послідовність здійснення відповідних операцій (хто складає документи, скільки примірників документів, куди вони направляються, способи обробки документів, їх зберігання, облікова та податкова реєстрація тощо). Особливу увагу слід приділити контролю за дотриманням підприємством чинного податкового законодавства. Якщо аудитором на цьому етапі буде виявлено помилок більше, ніж він попередньо очікував, то йому слід зробити відповідні коригування плану і програми податкової аудиторської перевірки. Під час виконання аудиторських процедур виявляються помилки і неточності, інші проблеми, які можуть призвести до висловлення ауди тором умовно-позитивної, негативної думки або відмови від думки чи включення до безумовно-позитивного висновку пояснювального параграфа при складанні аудиторського звіту щодо достовірності податкових показників.

Про всі виявлені на цьому етапі аудиту недоліки повідомляється у письмовому вигляді керівнику підприємства-клієнта.

Четвертий етап податкового аудиту, заключний – узагальнення результатів перевірки, складання аудиторського звіту чи іншого підсумкового документа, який відповідає характеру аудиторського завдання, розроблення рекомендацій для клієнта з питань оподаткування. Аудитор має підбити підсумки виконаної роботи та отримані результати передати замовнику.

Важливою частиною аудиторської перевірки оподаткування підприємства є узагальнення отриманих результатів внаслідок виконання визначених аудиторських процедур. З цією метою аудитор може скласти спеціальний документ.

За результатами аудиту оподаткування аудитор складає два документи:

а) аудиторський звіт, у якому він висловлює думку щодо повноти та правильності нарахування, сплати та відображення у звітності (бухгалтерській та податковій) платежів у бюджет та позабюджетні фонди, про правильність застосування податкових пільг та дотримання суб’єктом господарювання чинного податкового законодавства України;

б) лист до керівництва підприємства — документ, в якому аудитор докладніше, у розгорнутому вигляді може розкрити для клієнта результати перевірки та надати відповідні рекомендації щодо усунення податкових порушень і їх наслідків, удосконалення системи оподаткування та оптимізації податкового навантаження, вдосконалення обліку податкових розрахунків тощо.