**Тема 5. Методика аудиту податку на доходи фізичних осіб**

План

5.1 Особливості аудиторської перевірки податку на доходи фізичних осіб

5.2 Джерела інформації для виконання процедур аудиторської перевірки податку на доходи фізичних осіб

5.3 Методика виконання процедур аудиторської перевірки податку на доходи фізичних осіб

**5.1 Особливості аудиторської перевірки податку на доходи фізичних осіб**

Предметом аудиту податку на доходи фізичних осіб є податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ).

Об’єкт аудиту – суб’єкт господарювання – юридична особа, яка є податковим агентом. Користувачами результатів роботи аудитора (аудиторський звіт у письмовій формі із висловленням аудиторської думки – позитивної, умовно-позитивної, негативної, відмови від надання думки) можуть бути:

а) відповідальна сторона – замовник аудиту як податковий агент;

б) державна податкова служба за місцем реєстрації замовника як платника податків.

Перевірці податку на доходи фізичних осіб притаманний аудиторський ризик, як і іншим аспектам аудиту. Згідно з МСА 200 (п. Д33) аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. У контексті аудиторської перевірки форми № 1ДФ ризик суттєвого викривлення має місце на рівні розкриття інформації. Також є вірогідність і властивого ризику, яка зумовлюється передусім станом системи управління, бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, бізнес-практикою об’єкта перевірки, насамперед використанням послуг приватних підприємців – фізичних осіб; кількістю працюючих, наявністю пільг з оподаткування та виплат за соціальними пільгами тощо.

Виявлені невідповідності у твердженнях форми № 1ДФ не мають суттєвого наслідку для підприємства. Це пояснюється тим, що згідно з чинним законодавством, насамперед пп. «г» п. 176.2 ст. 176 розділу IV Податкового кодексу України, податковий агент несе відповідальність у разі неподання або несвоєчасного подання податкового звіту. За неподання розрахунку за формою № 1ДФ, несвоєчасне подання, подання не в повному обсязі, подання з недостовірними даними або з помилками передбачена відповідальність згідно з п. 119.2 ст. 119 розділу ІІ Податкового кодексу України – накладення штрафу у розмірі 510 грн. Такі само дії впродовж року, в якому був застосований штраф, тягнуть за собою штраф у розмірі 1020 грн.

Міжнародні стандарти аудиту передбачають оцінку аудитором вірогідності шахрайства в процесі діяльності суб’єкта перевірки і його вплив на фінансові звіти. Практика аудиту доводить, що ризик шахрайства по операціях з податку на доходи фізичних осіб – низький. Мотивація управлінського персоналу щодо шахрайства з даними форми № 1ДФ – несуттєва.

Достатньо суттєвим є ризик шахрайства з фіктивною оплатою праці або з фіктивними послугами третіх осіб – приватних підприємців, які сплачують єдиний податок. Проте практика свідчить, що навіть фіктивні виплати в разі їх оподаткування відображаються у формі № 1ДФ і, відповідно, оподатковуються прибутковим податком.

Слід зазначити, що в аудитора немає повноважень для визначення реальних або фіктивних виплат фізичним особам або пов’язаним особам. Але якщо в аудитора виникають сумніви щодо реальності оплати, або реальності трудових відносин з одержувачами гонорарів або заробітної плати, він повинен здійснити додаткові процедури, а саме:

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

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

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

– перевірити звичайні ціни при оренді (лізингу);

– перевірити документальне підтвердження результатів рекламних акцій та кампаній тощо.

У разі виявлення суттєвих сумнівів щодо реальності отриманих послуг або функцій, що ніби виконувалися персоналом, аудитор повинен обговорити ці питання з вищим управлінським персоналом або з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Наявність суттєвих сумнівів та результати обговорення документуються у робочих документах аудитора.

Крім імовірності шахрайства, аудитор оцінює ризик помилки, який, зазвичай, визначають як середній. Практика свідчить, що до основних помилок при складанні форми № 1ДФ 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 виграшів, 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 негрошовій формі тощо.

2. Помилки при розрахунках податкових соціальних пільг: нарахування пільг за відсутності документів, що підтверджують право на отримання пільги; неврахування умов ст. 169 ПКУ; 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; невідображення доходів, сплачених приватним підприємцям; арифметичні невідповідності у показниках форми між нарахованим та сплаченим податком, неправильне визначення або відображення ознаки доходу та податкової пільги, помилка у податкових номерах тощо.

**5.2 Джерела інформації для виконання процедур аудиторської перевірки податку на доходи фізичних осіб**

Усі джерела інформації, доступні аудитору для підтвердження розрахунків з податку на доходи фізичних осіб, умовно можна розподілити на кілька груп:

1. 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;

– 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 13.01.2015 № 4.

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;

– наказ 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.

2. Облікові джерела даних. До таких джерел даних належать

форми звітності, регістри бухгалтерського обліку, первинні облікові документи. За предметом аудиту такими документами є:

– форма № 1ДФ;

– регістри синтетичного обліку за рахунками бухгалтерського обліку № 30; 31; 37; 64; 65; 66; 67; 68;

– регістри 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; – інші документи в контексті завдання.

Якщо кількість договорів цивільно-правового характеру або чисельність штатних працівників перевищує 50 осіб, при отриманні аудиторських доказів доцільно застосовувати вибірку.

**5.3 Методика виконання процедур аудиторської перевірки податку на доходи фізичних осіб**

Вибір методів перевірки податку на доходи фізичних осіб є результатом професійного судження аудитора. Найбільш доцільне застосування таких методів: індукція, дедукція, аналіз, синтез, конкретизація, моделювання, формалізація, вибіркове спостереження.

Процедури аудиту податку на доходи фізичних осіб мають забезпечити достатність та прийнятність доказової бази професійного судження аудитора щодо предмета перевірки. Загальні процедури аудиту форми № 1ДФ розподіляються на три групи:

– процедури оцінки ризиків;

– тести заходів внутрішнього контролю;

– тести по суті.

Згідно з МСА 500 найдоречніше для перевірки форми № 1ДФ використовувати такі аудиторські процедури: перевірку записів або документів; повторне обчислення (перерахунки); повторне виконання (за наявності системи внутрішнього контролю); запит; аналітичні процедури.

Можна рекомендувати таку загальну послідовність виконання аудиторських процедур:

1. Визначення джерел та носіїв даних.

2. Відбір документів для тестування.

3. Тестування документів на їх доказову та юридичну силу.

4. Порівняння даних документів з даними документів загально правового та адміністративного характеру.

5. Порівняння даних регістрів бухгалтерського обліку з даними бухгалтерських документів.

6. Тестування застосовної кореспонденції бухгалтерського обліку на відповідність концептуальній основі бухгалтерського обліку.

7. Тестування на відповідність даних бухгалтерського обліку з даними форми № 1ДФ.

8. Перевірка своєчасності та повноти сплати податків з даних форми № 1ДФ з даними бухгалтерського обліку.

9. Тестування даних форми № 1ДФ на відповідність вимогам її складання.