

ресурсів; пошук високорентабельних проектів; оцінювання надійності партнерів та доцільності інвестування; оптимізація фінансової діяльності підприємства; комплексне фінансове оздоровлення суб'єкта господарювання.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі вважаємо розробку механізму аналізу фінансової звітності вітчизняних підприємств.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бланк И.А. Управление финансовыми ресурсами. Москва: Омега-Л, ООО «Эльга», 2011. 768 с.
2. Дубинська О.С. Методичний підхід до аналізу фінансової звітності вітчизняних підприємств. Молодий вчений. 2017. № 4 (44). С. 658-661.
3. Корженевська В.М. Роль та значення фінансової стійкості в забезпеченні стабільного розвитку підприємства. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Dtr\\_ep/2010\\_6/files](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2010_6/files).
4. Крейнина М.Н. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности акционерных обществ в промышленности, строительстве и торговле. Москва: Дело и сервис, 2010. 256 с.

5. Орехова К.В. Оцінювання фінансової безпеки підприємства: методичний аспект. Комунальне господарство міст: науково-технічний збірник. Вип. 108. Серія: Економічні науки. Київ: Техніка, 2013. С. 368-376.
6. Павленко О.І. Вдосконалення механізму оцінки фінансового стану підприємства. Бізнес-навігатор. 2010. № 2 (19). С. 72-78.
7. Поддєрьогін А.М., Буряк Л.Д., Нам Г.Г., Павліковський А.М. та ін. Фінанси підприємств: підручник / А.М. Поддєрьогін (наук. ред.). 7-ме вид., перероб. та доп. Київ: КНЕУ, 2008. 552 с.
8. Савицкая Г.В. Экономический анализ: учебник. 14-е изд., перераб. и доп. Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2013. 649 с.
9. Слободян Н.Г., Безверха М.В., Пушкарьова М.В. Аналіз фінансової звітності: управлінський аспект. Міжнародний науковий журнал. 2016. № 5 (3). С. 67-71. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj\\_2016\\_5\(3\)\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2016_5(3)_20).
10. Reizinger-Ducsai A. Bankruptcy prediction and financial statements. The reliability of a financial statement for the purpose of modeling. Research Papers of the Wroclaw University of Economics. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wroclawiu. 2016. Issue 441. P. 202-213.
11. Smida. URL: <http://smida.gov.ua>.

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЕТАПІВ АУДИТУ ПОДАТКІВ І ПЛАТЕЖІВ THE GENERAL CHARACTERISTICS OF STAGES OF AUDIT OF TAXES AND PAYMENTS

*У статті висвітлено роль та необхідність здійснення аудиту податкових платежів. Систематизовано фактори планування податків і зборів. Проведено ідентифікацію та характеристику основних етапів аудиту податків і платежів. Доведено, що формування аудиторського висновку має враховувати комплексне та відповідальне ставлення до вирішення намічених цілей на кожному етапі аудиту податків і зборів.*

**Ключові слова:** аудит податків, бухгалтерський облік, податки, збори, перевірка, фінансовий результат, аудиторський звіт.

*В статье освещены роль и необходимость осуществления аудита налоговых платежей. Систематизированы факторы планирования налогов и сборов. Проведены идентификация и характеристика основных этапов аудита налогов и платежей.*

*Доказано, что формирование аудиторского заключения должно учитывать комплексное и ответственное отношение к решению намеченных целей на каждом этапе аудита налогов и сборов.*

**Ключевые слова:** аудит налогов, бухгалтерский учет, налоги, сборы, проверка, финансовый результат, аудиторский отчет.

*The article highlights the role and necessity of the audit of tax payments. The tax planning factors are systematized. The identification and description of the main stages of the audit of taxes and payments has been carried out. It is proved that the formation of the auditor's report should take into account the complex and responsible attitude to the decision of the goals at each stage of the audit of taxes and fees.*

**Key words:** tax audit, accounting, taxes, fees, inspection, financial results, audit report.

УДК 657.631

**Зінкевич А.В.**

аспірант кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг Тернопільський національний економічний університет

**Постановка проблеми.** Динамізм розвитку фінансових процесів за умов глобалізаційних викликів вимагає від суб'єктів господарювання посилення ролі оптимізації нарахування та сплати податкових платежів. Будь-який вид підприємницької діяльності потребує особливої уваги до процесів нарахування, декларування та сплати

податків і зборів. Від правильності ведення таких дій залежить кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства. Європейський підхід декламує залучення до процедур ефективної реалізації облікової та податкової політики підприємства висококваліфікованих фахівців, якими можуть бути незалежні аудитори, консультанти,

юристи тощо. В українській практиці популяризуються випадки звернення за консультаційними послугами до фахівців з питань обліку, аудиту та оподаткування. В контексті цього важливу роль відіграють аудитори, що займаються перевіркою правильності нарахування, облікового відображення, декларування та узгодження податкових зобов'язань суб'єкта господарювання. Таким чином, існує потреба ґрунтовнішого дослідження етапів проведення аудиту податків і платежів на підприємстві.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питання здійснення ефективного аудиту податкових платежів, ідентифікації його різновидів та деталізації його етапів досліджували у своїх наукових працях такі вчені та фахівці, як, зокрема, Ф. Бутинець, Л. Гуцаленко, Г. Давидов, Т. Єфименко, О. Красота, Д. Кучерява, М. Лучко, О. Малишкін, Т. Меліхова, А. Михалків, О. Петрик, О. Редько, А. Савін, М. Ткаченко, Т. Фоміна.

Проте одним з важливих складників загальної проблеми є питання вдосконалення процедур аудиту податків і платежів, що посідає вагоме місце у проведенні аудиторських перевірок. Незважаючи на наявність низки методичних рекомендацій з перевірки того чи іншого виду податку, збору, іншого обов'язкового платежу, які розроблені фіскальними органами, питання формування доказової бази, порядок застосування конкретних способів та прийомів аудиту, джерела інформації,

пріоритетність етапів аудиту тощо залишаються поза увагою законодавців та науковців.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є характеристика основних етапів здійснення аудиту податків і платежів на підприємстві та виокремлення серед них найбільш пріоритетних.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аудит податків і платежів – важливий елемент фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємництва, мета якого полягає в раціоналізації облікових дій та оптимізації механізмів оподаткування конкретного суб'єкта господарювання задля мінімізації ризиків фінансового характеру. Аудит податків проводиться шляхом здійснення аудиторських вибірок та здійснення аналізу показників з метою:

- 1) виявлення відхилень у бухгалтерському та податковому обліку, які суттєво впливають на достовірність показників податкової звітності компанії;
- 2) визначення податкових ризиків;
- 3) надання впевненості стосовно відсутності суттєвих порушень у податковому обліку компанії.

Незалежно від виду податків, що перевіряються, та обсягу аудиторської перевірки аудитор для забезпечення найбільш якісного проведення аудиту податків, зборів та обов'язкових платежів повинен ретельно ознайомитись із суб'єктом перевірки та основними аспектами його діяльності. Перед початком виконання завдань з податкового

Таблиця 1

**Фактори планування аудиту податкових платежів**

Чинники планування	Основні складові плану
1. Характер діяльності платника податків	- Загальні економічні чинники і умови в галузі; - виробничо-організаційні особливості діяльності платника податків; - фінансовий стан платника; - залежність суб'єкта господарювання від міжнародних факторів.
2. Система оподаткування та внутрішнього контролю	- Загальна чи альтернативна система оподаткування; - застосування процедур оптимізації в оподаткуванні; - вплив нових нормативно-правових актів з питань оподаткування; - наявність (відсутність) реєстрів податкового обліку, доречність і коректність їх формату.
3. Ризики фінансового характеру	- Очікувані оцінки властивого ризику і ризику контролю; - встановлення рівнів суттєвості для аудиту кожного податку; - можливість викривлень даних у податкових деклараціях; - виявлення складних сегментів обліку, зокрема таких, де результат залежить від суб'єктивного судження бухгалтера.
4. Характер, час і обсяг аудиторських процедур	- Стан бухгалтерського обліку замовника; - повнота та вчасність подання податкової звітності та сплати податкових платежів; - вплив на розкриття та якість інформації комп'ютерної обробки даних обліку; - наявність (відсутність) підрозділу внутрішнього аудиту у замовника, а також його можливий вплив на процедури зовнішнього аудиту; - координація і напрям роботи аудиторів, поточний контроль і перевірка виконаної роботи.
5. Інші аспекти	- Транзитні платежі між взаємопов'язаними особами; - використання посередницьких послуг фінансового характеру; - отримання консультаційних послуг замовником від інших аудиторів, консультантів, експертів; - формат і строки надання замовнику звіту відповідно до законодавства, стандартів аудиторської діяльності та умов конкретного договору із замовником.

Джерело: складено автором на основі [2; 3]

аудиту аудиторами здійснюються такі попередні процедури:

- ознайомлення з видами діяльності платника податків, загальними рисами його бізнесу;
- вивчення методик формування облікової політики та даних фінансової звітності;
- ідентифікація податків, платником яких є суб'єкт господарювання;
- моніторинг податкової звітності, яка підлягає перевірці;
- визначення загального обсягу аудиту податків і платежів;
- планування часу виконання завдання;
- визначення необхідних для виконання завдання ресурсів та спроможності аудиторської фірми виконати конкретне завдання [1].

Під час розроблення загального плану та програми аудиту податків незалежному аудиторю необхідно брати до уваги такі чинники: характер діяльності платника податків; ризики суттєвості; система оподаткування; надійність внутрішнього контролю; ризики фінансового характеру; характер, час і обсяг аудиторських процедур [2, с. 265]; залежність від зовнішніх чинників; наявність в апараті управління пов'язаних осіб; інформація про заборгованості [3]; інші обставини (табл. 1).

Програма аудиту, на відміну від загального плану, може бути набором інструкцій для аудитора, що виконує перевірку, й одночасно засобом контролю та перевірки належного виконання роботи асистентами. У процесі підготовки програми аудитор зобов'язаний брати до уваги:

- оцінку невід'ємного (властивого) ризику й ризику контролю з урахуванням вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» (отримані на етапі планування перевірки) [4, с. 32];
- необхідний рівень упевненості, який має бути забезпечений під час здійснення процедур перевірки по суті;
- часові рамки тестів контролю й процедур перевірки по суті;
- координацію будь-якої допомоги, яку передбачається одержати від платника податків, а також залучення інших аудиторів або експертів.

Також важливо зазначити, що перед початком виконання запланованих заходів щодо аудиту податків та платежів на підприємстві моніторинговий підхід декламує врахування загальних процедур, які рекомендовано здійснити аудиторю для формування ефективних результатів аудиторської перевірки. Для цього важливо враховувати важливість таких дій залежно від їх пріоритетності, що полегшить та пришвидшить хід протікання перевірки за узгодженими податковими платежами з керівництвом підприємства (табл. 2).

На нашу думку, найбільш пріоритетними попередніми процедурами перед початком основних етапів аудиту податків та платежів мають бути такі, як моніторинг фінансово-податкової звітності та можливостей імплементації в практику преференційних прийомів для оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства.

Таблиця 2

**Систематизація попередніх процедур аудиту податків та платежів на підприємстві залежно від пріоритетності**

№	Характеристика процедури	Пріоритетність
1	Встановити юридичну та фактичну адресу підприємства, дату державної реєстрації та постановки на облік в податкових органах, форму власності, організаційно-правову структуру, наявність представництв, філій, дочірніх підприємств.	Середня
2	Встановити відповідність видів діяльності, якими займається підприємство, статутним документам та кодам КВЕД (довідка зі статистики); дослідити наявність виданих патентів, ліцензій, інших дозвільних документів.	Середня
3	Проаналізувати дані про пільгові види діяльності, окреслити ймовірності використання податкових преференцій.	Висока
4	Встановити наявність відкритих поточних та валютних рахунків в установах банків; встановити, чи здійснює підприємство свою діяльність у сфері зовнішньоекономічної діяльності.	Низька
5	Дослідити дані про результати попередніх документальних перевірок та опрацювати прийняті по ним рішення.	Середня
6	Вивчити та проаналізувати номенклатуру продукції та видів послуг і робіт, що виготовляються (надаються) підприємству.	Низька
7	Дослідити технологічний процес та організаційну структуру підприємства, звернувши увагу на рух товарно-матеріальних цінностей, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, готової продукції.	Середня
8	Проаналізувати фінансову, статистичну та податкову звітність.	Висока
9	Вибіркова перевірка правильності застосування Плану рахунків і відповідності відображення в бухгалтерському та податковому обліку здійснених операцій.	Середня

Джерело: складено автором на основі джерела [5]

Аудит оподаткування підприємств умовно можна розподілити на кілька етапів (рис. 1).

Перший етап аудиту податкових платежів передбачає моніторинг документального забезпечення діяльності підприємства і складається з таких аудиторських процедур:

- перевірка документів за формальними ознаками;
- перевірка документів за змістом;
- арифметична перевірка документів;
- нормативна перевірка документів;
- зустрічна перевірка документів [7, с. 230].

Під час здійснення перевірки документів за формальними ознаками аудитор підтверджує точність заповнення бланку, на якому оформлено конкретний документ; наявність усіх необхідних реквізитів; своєчасність складання документа; відповідність підписів осіб, які склали документ.

Перевірка документів за змістом передбачає зіставлення даних операцій, зазначених у документі, з аналогічними або взаємопов'язаними даними виробництва з метою встановлення законності (достовірності) зафіксованих операцій.

Арифметична перевірка документів здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків.

Нормативна перевірка документів здійснюється шляхом зіставлення фактичних витрат на одиницю товару, роботи чи послуг з нормативними або плановими (встановленими законами, постановами, кошторисами, лімітами) з метою встановлення обґрунтованості списання на виробництво сировини і матеріалів, палива, використання фонду оплати праці тощо.

Зустрічна перевірка документів проходить шляхом звіряння (зіставлення) даних, відображе-

них у документі, що перевіряється, з даними другого примірника цього ж документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які перебувають на підконтрольному об'єкті або в інших підприємствах, установах чи організаціях.

Другим етапом є попередня оцінка наявної системи оподаткування суб'єкта господарювання, що передбачає виконання аудитором таких дій:

- 1) загальний аналіз і вивчення елементів системи оподаткування суб'єкта економічної діяльності;
- 2) визначення основних чинників, що впливають на податкові показники;
- 3) оцінка методики нарахування податкових платежів;
- 4) правова і податкова експертизи наявної системи господарських відносин;
- 5) оцінка документообігу, вивчення функцій і розподіл повноважень служб і виконавців, відповідальних за нарахування і сплату податків;
- 6) попередній розрахунок податкових показників економічного суб'єкта.

Крім оцінки податкового та аудиторського ризиків, аудитор належить визначити припустиму величину суттєвості помилки під час здійснення аудиту податків і платежів, 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 в результаті прямого порушення чинного законодавства, вважається суттєвим.

Третім етапом є планування аудиту оподаткування, що 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 напрямках 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 аудиту податків і зборів, а також має обговорити з керівником підприємства організаційні деталі перевірки, узгодити строки представлення аудиторського звіту (висновку).

Четвертий етап аудиту податкових платежів передбачає перевірку та підтвердження правильності нарахування, обліку, сплати підприємством



Рис. 1. Ідентифікація етапів проведення аудиту податкових платежів

Джерело: складено автором на основі джерел [6; 7]



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 спрямовуються, способи обробки документів, їх зберігання, облікова та податкова реєстрація тощо). Особливу увагу слід приділити контролю за дотриманням підприємством чинного податкового законодавства [6, с. 22-24].

Аудит податків і зборів на цьому етапі включає перевірку правильності визначення податкової бази; правильності застосування податкових ставок; правомірності застосування наданих законодавством податкових пільг чи інших механізмів, що дають змогу знизити податкове навантаження; своєчасності та повноти перерахування податків і страхових внесків до бюджету і державних позабюджетних фондів; правильності складання декларацій (розрахунків) з податків (зборів), які платник податків відповідно до законодавства зобов'язаний сплачувати до бюджету; обґрунтованості застосування чи незастосування альтернативних податкових режимів, таких як спрощена система оподаткування; виконання організацією функцій податкового агента; фактів постановки на облік у фіскальних органах та державних позабюджетних фондах; можливості зменшення оподаткованої бази згідно з чинним законодавством тощо [8, с. 345].

П'ятий етап аудиту податків і платежів є заключним та передбачає узагальнення результатів перевірки, складання аудиторського висновку 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. Особливу увагу слід приділити повідомленню про податкові ризики, які можуть виникнути у підприємства через недостатню урегульованість окремих питань чинним податковим законодавством.

Л. Гуцаленко та Я. Сидорчук вважають, що на форму і зміст аудиторського висновку значний вплив справляють два чинники, такі як концептуальна основа фінансової звітності суб'єкта господарювання та тип завдання з надання впевненості (рис. 2) [9].

В аудиторському висновку слід зазначати, що відповідальністю аудитора є висловлення позиції щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки

для протиставлення її відповідальності управлінського персоналу за підготовку та достовірне відображення інформації у фінансових звітах.

Загалом аудит податків і платежів є ключовим аспектом аудиторської перевірки, який виконує надзвичайно важливу функцію щодо підтвердження достовірності та неупередженості поданої користувачам інформації, що допомагає їм у прийнятті правильних рішень. Цим забезпечується суттєве зменшення ризиків, пов'язаних із прийняттям управлінських рішень, підвищується довіра до підприємства з боку партнерів та утверджується його позитивний імідж, спрощуються процес налагодження нових контактів. У комплексі перелічені переваги сприяють успішному розвитку підприємства. Раціональне та ефективне вирішення порушених проблемних питань дасть змогу значно розширити сферу дії аудиту в бік прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень [10, с. 107]. Велике значення надається ризикам, які виникають як в аудиторській, так і в підприємницькій діяльності. У зв'язку з цим в аудиті з'являється орієнтація на концепцію управління ризиками підприємства, яка набуває все більш вагомого значення.

**Висновки з проведеного дослідження.** Таким чином, аудит податків і платежів сьогодні є важливою необхідністю. Він є своєрідною генеральною репетицією до податкової перевірки, під час якої можна привести в порядок звітність, щоб не мати фінансово-облікових проблем у майбутньому. Аудиторська фірма за допомогою перевірки знижує ризики порушення податкового законодавства та ймовірність виникнення непорозумінь і конфліктів з фіскальними органами. Своєчасно прове-



Рис. 2. Загальні підходи до складання аудиторського висновку

Джерело: складено автором на основі джерела [9]

дений аудит податків і зборів дає змогу уникнути втрат під час податкових перевірок, тим самим окупити витрати на проведення аудиту, зберігаючи репутацію компанії як надійного партнера в бізнесі. Також варто зосередити увагу на важливості точного дотримання окреслених аудитором завдань на всіх етапах здійснення аудиту податків і платежів, що форсуватиме та покращуватиме результативність аудиторської перевірки.

### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Сутність податкового аудиту і процедури, що виконуються в процесі податкового аудиту. URL: <https://bessarabiainform.com/2016/02/podatkoviy-audit-z-auditorskoju-kompanyu-ppsp-audit>.
2. Малишкін О. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: навчально-практичний посібник. Київ: ЦУЛ, 2013. 376 с.
3. Савін А. Методика аудиту оподаткування. URL: [http://www.elitarium.ru/metodika\\_audita\\_nalogooblozhenija](http://www.elitarium.ru/metodika_audita_nalogooblozhenija).
4. Ткаченко М. Розуміння аудитором системи внутрішнього контролю підприємства. Міжнародний стандарт аудиту 315. Незалежний аудитор. 2013. № 8 (19). С. 32-36.
5. Фоміна Т. Порядок оподаткування переробних підприємств та виплати компенсацій сільськогосподарським товаровиробникам. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2013. Вип. 24. С. 272-278.
6. Петрик О., Давидов Г., Редько О. та ін. Аудит оподаткування підприємств: навч. посіб. / за заг. ред. О. Петрик; передм. Т. Єфименко. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 352 с.
7. Фоміна Т. Основні етапи проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2010. Вип. 18 (2). С. 228-233.
8. Красота О. Економічна сутність податкового аудиту. Економіка і суспільство. 2016. № 4. С. 343-346.
9. Гуцаленко Л., Сидорук Я. Аудиторський висновок чи звіт: дискусійні аспекти. Ефективна економіка. 2017. № 7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5680>.
10. Михалків А. Роль аудиту в забезпеченні достовірності фінансової звітності. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 6 (2). С. 105-107.