

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**Організація та методика аудиту
оподаткування суб'єкта господарювання**

Студентки 2 курсу, 5м
групи,
спеціальності «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий
аналіз і аудит»

Миколишиної Лілії
Валеріївни

*підпис
студента*

Науковий керівник
канд. екон. наук, доцент

Гоцуляк Володимир
Дмитрович

підпис керівника

Гарант освітньої програми
д-р екон. наук, доцент

Назарова Каріна
Олександрівна

підпис керівника

Київ 2019

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

Затверджую

Зав. кафедри _____

« ____ » _____ 2019р.

Завдання

на випускн кваліфікаційну роботу студентці

Миколишиній Лілії Валеріївні

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи: Організація та методика аудиту оподаткування суб'єкта господарювання

Затверджена наказом ректора від 18.01.2019 р. № 140

2. Строк здачі студентом закінченої роботи 1 листопада 2019р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи:

Мета роботи: на основі вивчення спеціальної економічної літератури, стану організації та методики аудиту оподаткування суб'єкта господарювання, розробити напрями його удосконалення

Об'єкт дослідження є процес аудиту оподаткування суб'єкта господарювання

Предмет дослідження - методика та організація аудиту оподаткування суб'єкта господарювання

4. Перелік графічного матеріалу : Діаграми і графіки динаміки основних показників, що характеризують діяльність суб'єкта господарювання (ТОВ «Авгур»)

5. Консультант по роботі із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

6. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

Вступ (актуальність теми, гіпотеза наукового дослідження, мета і завдання роботи, методика дослідження).

Розділ 1. Теоретичні засади та нормативно- правове регулювання аудиторської діяльності в Україні

1.1. Сутність аудиту оподаткування суб'єкта господарювання, його види , мета та завдання

1.2. Організація аудиту оподаткування суб'єкта господарювання

1.3 Планування проведення аудиту податків, зборів обов'язкових платежів

Висновки до розділу 1

Розділ 2.Аудит операцій оподаткування

2.1. Методика аудиту розрахунку податку на прибуток

2.2. Аудит податку на додану вартість

2.3. Аудит єдиного соціального внеску

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Формування управлінських рішень для попередження податкових правопорушень

3.1 Порушення в сфері оподаткування та заходи щодо їх виявлення

3.2 Основні методи аналізу податкових ризиків в процесі прийняття управлінських рішень

3.3. Методика внутрішнього аудиту податкових платежів

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

7. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускного кваліфікаційного проекту(роботи)	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	фактично
1	2	3	4
1	Вивчення спеціальної літератури, збирання	19.03.2019	16.03.2019
2	Написання вступу і розділу 1	16.06.2019	15.06.2019
3	Написання розділу 2	27.09.2019	25.09.2019
4	Написання розділу 3	22.10.2019	19.10.2019
5	Оформлення та представлення роботи на кафедрі	01.11.2019	01.11.2019

8. Дата видачі завдання 20.02.2019 р.

9. Керівник випускної кваліфікаційної роботи

В.Д. Гоцуляк

10. Гарант освітньої програми

К.О. Назарова

11. Завдання прийняв до виконання студент-дипломник

Л.В.Миколишина

12. Відгук керівника випускної кваліфікаційної роботи

Студенткою Миколишиною Лілією Валеріївною було виконано випускну кваліфікаційну роботу на тему «Організація та методика аудиту оподаткування суб'єкта господарювання» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», спеціалізацією «Фінансовий аналіз та аудит» відповідно до завдання, виданого науковим керівником.

Обрана тема дослідження є актуальною у тому, що посилений рівень конкуренції, сучасні інтеграційні процеси національної економіки особливо загострюють питання організації аудиторської перевірки податкових рахунків та платежів суб'єкта господарювання.

Особливо завдяки належній організації перевірки можна уникнути штрафів, а також створити достойне ім'я суб'єкта господарювання на зовнішньому та внутрішньому ринках. Оперативність та перманентність контролю правильності і своєчасності проведення розрахунків за податками, експрес – аналізу виявлених факторів, що їх зумовили, є запорукою уникнення нераціональних витрат суб'єкта господарювання.

Студенткою на високому рівні було виконано усі завдання, поставлені у випускній кваліфікаційній роботі, виявлено проблеми у проведенні аудиту оподаткування суб'єкта господарювання та сформульовано рекомендації для їх вирішення. Робота містить таблиці, графіки, діаграми, сформовані за розрахунками показників документів ТОВ «АВГУР».

Загалом, робота відповідає вимогам до змісту та структури, виконана на високому науково-практичному рівні, заслуговує на позитивну оцінку та рекомендується до захисту в екзаменаційній комісії.

**Керівник випускної
кваліфікаційної роботи**

Гоцуляк В.Д.

13. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студентки Миколишиної Л. В. може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

**Гарант освітньої
програми**

К.О.Назарова

Завідувач кафедри

К.О. Назарова

« _____ »

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ	7
1.1. Сутність аудиту оподаткування суб'єкта господарювання, його види , мета та завдання.....	7
1.2 Організація аудиту оподаткування суб'єкта господарювання.....	10
1.3 Планування проведення аудиту податків, зборів обов'язкових платежів	14
Висновки до розділу 1	15
РОЗДІЛ 2. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ ОПОДАТКУВАННЯ ТОВ «АВГУР»	18
2.1 Методика аудиту розрахунку податку на прибуток ТОВ «АВГУР».....	18
2.2 Аудит податку на додану вартість.....	29
2.3 Аудит єдиного соціального внеску	35
Висновки до розділу 2	40
РОЗДІЛ 3. ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ.....	43
3.1 Порухення в сфері оподаткування та заходи щодо їх виявлення	43
3.2 Основні методи аналізу податкових ризиків в процесі прийняття управлінських рішень	45
3.3 Методика внутрішнього аудиту податкових платежів.....	49
Висновки до розділу 3	51
ВИСНОВКИ.....	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	59
ДОДАТКИ.....	65

ВСТУП

Актуальність дослідження. Одним з найбільш важливих чинників становлення та розвитку економіки з ринковим механізмом господарювання, “лакмусовим папірцем” економічного клімату в країні є підприємництво. Тому створення передумов щодо активізації підприємницької діяльності є необхідним для подолання кризи, забезпечення стабілізації та росту економіки. Проте, сучасне економічне середовище в Україні не сприяє розвитку підприємництва. Одним із основних факторів, що перешкоджають розвитку вітчизняного бізнесу сьогодні, є податковий тиск, котрий спричиняє такі негаразди як брак обігових коштів, збільшення собівартості продукції, зменшення реальних виплат на оплату праці, штучний ріст цін, а отже зменшує ефективність підприємницької діяльності, що у масштабах держави призводить до спаду ділової активності суб’єктів господарювання і тінізації економіки.

Проблема податкового тягаря на підприємства полягає не тільки у високих ставках і значній кількості податків, але і у неузгодженості правил оподаткування з обліком, що проявляється у фіскальному підході щодо розрахунку доходів і витрат, котрі формують прибуток до оподаткування, відсутності регламентованої методики їх обчислення в обліку, а також недосконалій процедурі взаємозв’язку податкових органів із платником податку. У зв’язку з цим дослідження проблем аудиту у сфері оподаткування підприємств та оптимізації податкових розрахунків є актуальним і своєчасним як з теоретичної, так і з практичної позиції.

Мета і задачі дослідження. Мета роботи полягає в розробці системи заходів удосконалення аудиторських процедур перевірки розрахунків підприємств за платежами в бюджет, визначенні методів податкового планування. Поставлена мета зумовила необхідність вирішення таких завдань:

– вивчити історичний шлях розвитку та сучасного стану податкової системи України;

- дослідити місце і роль податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку задля уточнення їх завдань та функцій;
- проаналізувати основи формування податкового зобов'язання та засади формування податкової звітності з податку на прибуток у системі бухгалтерського обліку;
- проаналізувати методичні відмінності формування таких загальноекономічних категорій як дохід, витрати, прибуток у системі бухгалтерського обліку та відповідно до податкового законодавства;
- вивчити основні засади нарахування, сплати (відшкодування) податку на додану вартість та інших податків та зборів, особливості їх відображення в обліку, здійснення документообігу та формування звітності;
- визначити місце, значення та методику здійснення внутрігосподарського контролю податкових розрахунків у системі управління підприємством;
- дослідити методику здійснення контролю з боку податкових органів;
- дослідити випадки можливого порушення податкового законодавства та відповідальність платника податку.

Об'єктом дослідження є аудит операцій оподаткування ПАТ «Укртрансгаз» при здійсненні розрахунків за платежами в бюджет.

Предметом дослідження є організація та методика здійснення аудиту податкових платежів в бюджет.

Методи дослідження. Методологічну і теоретичну основу роботи складають дослідження вітчизняних і російських економістів з питань теорії обліку та практики здійснення розрахунків підприємств за платежами в бюджет. У дослідженні використано методи:

- статистично-економічний
- для опрацювання масиву статистичних даних;

- метод єдності історичного і логічного в економічних дослідженнях
- для вивчення історичного досвіду системи оподаткування України;
- графічний – для наочної ілюстрації досліджуваних процесів;
- аналізу і синтезу, порівняння – для вивчення методичних відмінностей формування таких загальноекономічних категорій як дохід, витрати, прибуток у системі бухгалтерського обліку та відповідно до податкового законодавства;
- структурно-логічного аналізу – для опрацювання методики здійснення внутрішнього та зовнішнього податкового контролю.

Інформаційну основу роботи формують законодавчі акти України, нормативні документи, річні звіти й інші статистичні дані Державної податкової адміністрації України, дані синтетичного й аналітичного обліку ТОВ «АВГУР» його фінансова і податкова звітність.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні наукових підходів, зарубіжної та вітчизняної практики аудиту операцій оподаткування підприємств, а саме:

- Узагальнено чинну нормативну базу щодо регулювання здійснення податкового аудиту та інших завдань з питань оподаткування в Україні;
- запропоновано методику аудиту оподаткування, що дозволяє враховувати цілі і завдання податкового планування, що знаходять відображення у встановленні допустимого рівня податкового ризику, а також передбачає можливість вибору моделей цільових функцій для виміру рівня податкового ризику і методів їх безпосередньої оцінки в залежності від розв'язуваних завдань і вихідного інформаційного масиву
- запропоновано основні напрями програми аудиту податку на прибуток, ПДВ та єдиного соціального внеску.

Практична цінність одержаних результатів. Отримані результати дослідження мають прикладний характер і можуть використовуватися у практичній діяльності підприємств.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

1.1. Сутність аудиту оподаткування суб'єкта господарювання, його види , мета та завдання

На сьогодні у загальній системі контролю аудиторській діяльності відведено провідне місце, яка здійснюється з метою захисту інтересів користувачів економічної інформації. Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначає Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю.

Аудиторська діяльність здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг.

Для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю особливу увагу рекомендується приділити підбору персоналу, який відповідатиме за його здійснення. Вважаємо необхідним виробити таку систему найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів, яка б забезпечувала високу кваліфікацію, порядність, чесність відповідного персоналу і високі моральні якості його загалом. Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво суб'єкта господарювання. Ефективна організаційна структура суб'єкта господарювання передбачає виправданий розподіл відповідальності й повноважень працівників.

Умовою зайняття посади аудитора в аудиторській фірмі є наявність сертифікату аудитора. Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудиторська діяльність - підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту,

практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг [5].

Згідно визначення, наданого в законі, аудит зводиться до перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання.

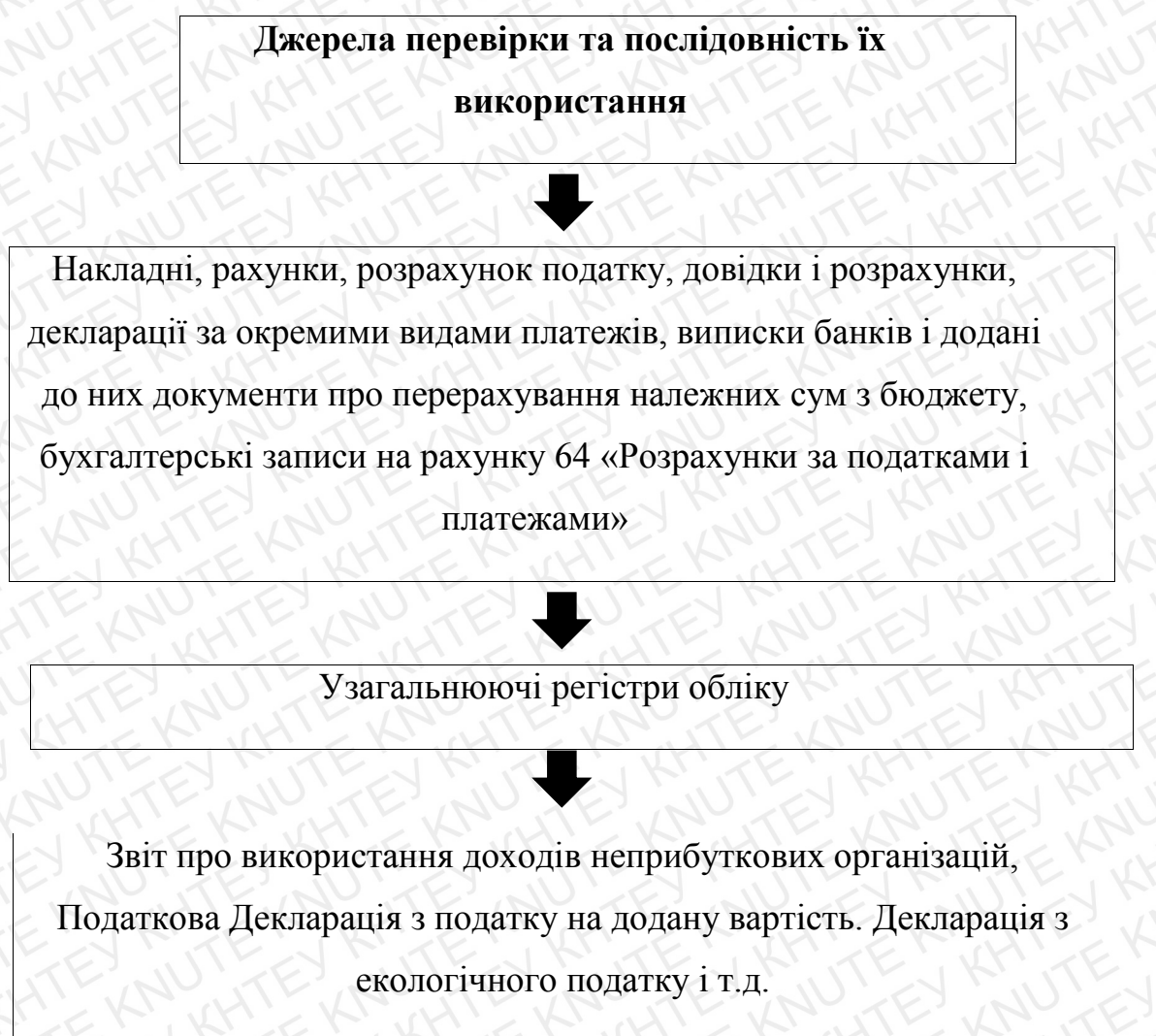
Виконання аудиторських перевірок (аудиту) – це одна зі складових аудиторської діяльності. Законом передбачається надання інших аудиторських послуг. В переліку послуг завдань з надання впевненості є оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.). перелік супутніх послуг включає : консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності; складання податкових декларацій та звітів; представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді; інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить чинному законодавству України [8].

Міжнародними стандартами аудиту передбачається виконання таких завдань, як: - завдання для надання впевненості: аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності; огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності; завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації; - супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації; завдання з підготовки фінансової інформації [9].

На думку Н.М. Круглої проблеми податкового характеру, такі як постійні зміни в податковому законодавстві та власна за метою інтерпретація фіскальними органами законодавства, викликають необхідність незалежного підтвердження податкової звітності. Податковий аудит протягом всього часу існування незалежного аудиту був і є дуже актуальним для платників податків та суб'єктів аудиторської діяльності .

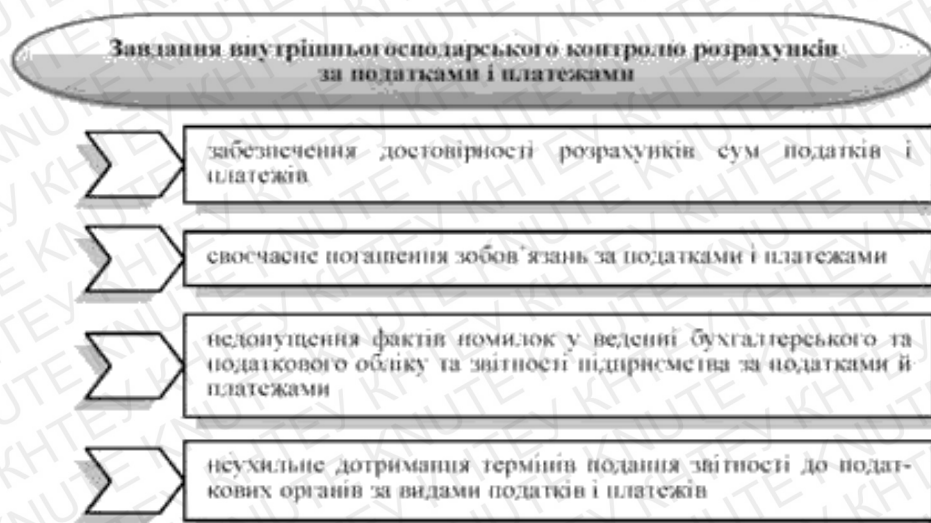
Оцінка діяльності досліджуваного суб'єкта, в частині повноважень, які відносяться до розрахунків за податками та платежів суб'єкта господарювання, дозволяє стверджувати, що найбільша частина припадає на неправильне визначення бази оподаткування. Джерелами контролю в даному випадку виступають дані первинних документів, зведених відомостей, даних розрахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» та ін. (рис. 1.1)

Рис.1.1 Джерела перевірки розрахунків за податками та платежів суб'єкта господарювання



Завдання аудиторської перевірки розрахунків за по податками і платежами суб'єктів господарювання (рис.1.2)

Рис.1.2 Завдання перевірки розрахунків за податками та платежів суб'єкта господарювання



Досягнення виконання окреслених завдань, можливе у випадку формування раціональної організації системи контролю. Цьому має передувати підготовчий етап, суть якого полягає у детальному вивченні існуючих законодавчих рекомендацій щодо порядку здійснення та обліку розрахунків за податками, обов'язковими зборами і платежами суб'єкта господарювання, а також положень податкового законодавства.

Що стосується складових мети податкового аудиту це 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. [14]

1.2. Організація аудиту оподаткування суб'єкта господарювання

Замовниками податкового аудиту є різні групи підприємств, а саме:

- а) великі компанії зі складною організаційною структурою, які мають самостійні підрозділи, що є платниками податків;
- б) підприємства, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність і мають складні податкові розрахунки;
- в) підприємства, для яких загальний аудит є обов'язковим;
- г) суб'єкти господарювання перед очікуваною перевіркою податковими органами для зниження податкових ризиків;
- д) підприємства, де здійснено зміну головного бухгалтера чи керівника, а також інші суб'єкти господарювання.

Замовники податкового аудиту та користувачі звіту аудитора повинні усвідомлювати, що думка аудитора щодо податкової звітності не може бути підтвердженням достовірності усієї фінансової бухгалтерської звітності.

Підприємство також повинно проходити податкову перевірку, адже проведення податкового аудиту не заміняє її.

Актуальною є практична реалізація розробленої Концепції взаємодії податкової служби України з аудиторськими фірмами, застосування якої забезпечить впровадження механізму передачі окремих повноважень з податкових перевірок недержавним інститутам, зокрема – аудиторським фірмам. Тобто результати аудиторської перевірки податкового обліку та звітності, проведеної аудиторськими фірмами, які відповідають встановленим критеріям, мають звільняти суб'єктів господарювання від контролю податковою службою. Висновки аудиторських фірм за результатами перевірки достовірності податкової звітності враховуватимуться органами податкової служби України в податковій практиці як акти перевірки правильності дотримання податкового законодавства платником податків за умови, що платники податків добровільно розкриють інформацію, яка міститься в таких висновках, і подадуть їх до податкової інспекції за місцем

реєстрації, а також сплатять відповідні податки. Це дасть змогу, по-перше, створити сприятливі умови для ведення бізнесу, по-друге, підвищить рівень довіри держави та всього суспільства в цілому до аудиторів, по-третє, уможливить зменшення загальної кількості перевірок державними контролюючими органами і, відповідно, скорочення витрат державного бюджету на утримання великої кількості державних інспекторів та ревізорів. [14]

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 су б’єк та 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. [14]

В окремих випадках до процесу проведення аудиту оподаткування можуть залучатись інші аудитори згідно з нормами МСА 600 “Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)” та експерти відповідно до вимог МСА 620 “Використання роботи експерта, залученого аудитором”. При цьому використання роботи експерта чи іншої аудиторської фірми (аудитора) не знімає відповідальності з основного аудитора за якість наданих послуг. Аудитори зобов’язані дотримуватися принципів аудиторської етики в ході виконання податкового аудиту і діяти згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів, затвердженим Міжнародною федерацією

бухгалтерів. До фундаментальних етичних принципів належать: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка. Серед інших принципів аудитор повинен брати до уваги і такі: професійне призначення, гонорари та інші типи винагороди, маркетинг професійних послуг, подарунки та знаки гостинності. Що стосується незалежності аудитора, то дотримання цього принципу є обов'язковим при виконанні аудитором лише завдань з надання впевненості з питань оподаткування. [14]

1.3. Планування проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів

Планування – це процес здійснення рішень аудиторської стратегії

Зміст етапів аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів:

1. Попередня оцінка існуючої системи оподаткування підприємства;
2. Перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати податків і зборів до бюджету та позабюджетних фондів;
3. Узагальнення результатів перевірки, складання звіту.

Згідно МСА 300 планування аудиту повинно бути дієвим і сприяє кращому виконанню аудиту. План аудиту повинен охоплювати всю перевірку, в усьому масштабі.

При розробці загального плану аудиту необхідно враховувати наступні аспекти:

- 1) знання бізнесу клієнта (галузеві особливості; особливості суб'єкта; рівень компетентності управлінського персоналу суб'єкта господарювання);

2) розуміння системи бухгалтерського обліку і СВК (оцінка і аналіз всіх елементів облікової політики; знання аудитором особливостей бізнесу клієнта і подібних бізнесів);

3) ризики і істотність, до яких відносяться:

- очікувані оцінки невід'ємного ризику;
- встановлення рівнів суттєвості;
- виявлення складних областей бухгалтерського обліку;

4) характер, тимчасові рамки і обсяг аудиторських процедур (розподіл аудиторських процедур по областях аудиту; визначення впливу на результати аудиту і думка аудитора; використання в ході перевірки результатів роботи внутрішніх аудиторів);

5) координація, напрямки роботи, нагляд і оглядова перевірка (залучення різних фахівців).

У процесі планування аудиту повинна бути розроблена програма аудиту, яка визначає характер, терміни і обсяг запланованих аудиторських процедур із зазначенням приблизного хронометражу їх проведення.

В ході аудиту план і програма можуть переглядатися з обов'язковим документуванням всіх змін.

Висновки до розділу 1

У розділі 1 «Теоретичні засади та нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні» здійснено дослідження теоретичних засад нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Це дозволяє нам сформулювати наступні висновки:

1. 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.

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

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

- Міжнародні стандарти завдань з огляду 2400 “Завдання з огляду фінансової звітності” та 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що використовується незалежним аудитором суб’єкта господарювання”;
- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації 3000- 3699;
- Міжнародні стандарти супутніх послуг 4000-4699;
- внутрішньофірмові стандарти аудиторських фірм.

3. Аудит податків, зборів, обов’язкових платежів проводиться за такими основними етапами та передбачає перевірку:

- наявності та якості складання первинної документації, пов’язаної з визначенням бази оподаткування певним видом податків, зборів, платежів;
- правильності визначення платника податків, зборів, платежів (чи дійсно даний суб’єкт господарювання повинен сплачувати певні податки, збори, платежі);
- правильності визначення бази оподаткування, дати виникнення податкових зобов’язань за певним видом податків, зборів, платежів;
- повноти і своєчасності сплати окремих видів податків, зборів, платежів;
- правильності відображення інформації на рахунках обліку, в регістрах аналітичного та синтетичного обліку;
- дотримання вимог законодавства щодо складання усіх видів звітності підприємства;
- взаємоузгодженості показників фінансової, статистичної та податкової звітності.

РОЗДІЛ 2

АУДИТ ОПЕРАЦІЙ ОПОДАТКУВАННЯ ТОВ «АВГУР»

2.1. Методика аудиту розрахунку податку на прибуток ТОВ «АВГУР»

Одним із основних податків є податок на прибуток. Податок на прибуток – це прямий податок, об'єктом оподаткування якого є балансовий прибуток (з відповідними корективами), який визначається як різниця між валовими доходами і валовими витратами. Платниками податку на прибуток є юридичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, а також бюджетні організації в частині комерційної діяльності. Певна частина господарюючих суб'єктів сплачує податки відповідно до спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

Основними джерелами інформації для перевірки розрахунків з бюджетом є:

- бухгалтерські записи на рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами", 98 "Податки на прибуток", реєстри синтетичного і аналітичного обліку, баланс та інші види фінансової звітності;
- Декларація про прибуток підприємства;
- бухгалтерські розрахунки та довідки у випадку виправлення допущених помилок;
- виписки банків і додані до них документи про перерахування належних сум до бюджету;
- акти минулих перевірок державної податкової адміністрації тощо.

Дані про порядок організації бухгалтерського обліку валових доходів, витрат, документальне оформлення операцій з податку на прибуток подані на прикладі ТОВ "АВГУР"

Узагальнена інформація про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за

фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, обліковується на рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами". Порядок справляння таких платежів регулюється чинним законодавством; для кожного податку передбачена своя ставка, строк сплати, об'єкт оподаткування, регламентуючий документ тощо.

При проведенні аудиту слід керуватися законами України та іншими нормативними документами, що регулюють питання податків, які діяли на час нарахування та сплати податків.

За кредитом рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами" відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом — належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами" має такі субрахунки:

641 "Розрахунки за податками": ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки).

На субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 "Розрахунки зі страхування".

На субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

Па субрахунку 644 "Податковий кредит" ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов'язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

На основі показників про фінансові результати від звичайної діяльності розраховується величина податку на прибуток від цієї діяльності. Сума податку на прибуток, обчислена за діючою ставкою податкового законодавства, буде відображена за дебетом рахунка 79 "Фінансові результати" у кореспонденції з субрахунком 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності". Після вирахування податку на прибуток від звичайної діяльності визначають фінансовий результат від звичайної діяльності – прибуток або збиток, тобто із раніше показаної суми прибутку вираховується сума податку на прибуток.

Підприємницькі структури повинні сплачувати також податок із сум прибутку, який отримано від надзвичайної діяльності. В цьому зв'язку визначаються надзвичайні доходи або надзвичайні витрати. Особливістю є те, що результати від надзвичайних подій показуються згорнутим сальдо, тобто показується або сума надзвичайних доходів, або сума надзвичайних втрат. Ці дані заповнюються на підставі показників обліку, показаних за дебетом субрахунку 75 "Надзвичайні доходи" у кореспонденції з кредитом рахунка 794 "Результат надзвичайних подій".

Якщо в звіті показано прибуток від надзвичайних подій, то розраховується величина податку, який в бухгалтерському обліку відображається за дебетом рахунка 794 "Результат надзвичайних подій" у кореспонденції з кредитом субрахунку 982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій".

Велика кількість податків і зборів, недосконалість податкового законодавства, великий податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення однієї і тієї ж операції в 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.

Ефективна організація аудиту передбачає дотримання послідовності певних етапів аудиторської перевірки. Перший етап - процес планування, метою якого є звернення уваги аудитора на найважливіші напрямки аудиту, на виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше.

Послідовність проведення аудиту з податку на прибуток може бути представлена у вигляді схеми (рис. 2.1).

Рис.2.1 Планування аудиту податку на прибуток



Програма аудиту податку на прибуток передбачає здійснення наступних кроків:

1. Вивчення діючої нормативної бази, яка стосується оподаткування податком на прибуток, зокрема основний нормативний акт – Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997р. №283/97-ВР з усіма змінами і доповненнями, у т.ч. внесеними Законом України від 24.12.2002р. №349-IV та від 01.07.2004р. №1957-IV (далі Закон про прибуток).

2. Визначення джерел інформації, необхідних для перевірки розрахунків з бюджетом з податку на прибуток.

3. Визначення, чи є підприємство платником податку на прибуток.

Ознаки віднесення суб'єктів господарської діяльності до платників визначені ст.2 Закону про прибуток.

4. Визначення, чи здійснює підприємство операції особливого виду, чи користується пільгами при сплаті податку на прибуток, в яких обсягах; перевірка правомірності віднесення доходів до категорії тих, що звільнені від оподаткування.

При цьому слід звернутися до норм ст.7 Закону про прибуток, що регламентує порядок оподаткування операцій особливого виду, а саме оподаткування товарообмінних (бартерних) операцій (п.7.1), страхової діяльності (п.7.2), операцій із розрахунками в іноземній валюті (п.7.3), операцій з пов'язаними особами (п.7.4), операцій з торгівлі цінними паперами та деривативами (п.7.6), оподаткування спільної діяльності на території України без створення юридичної особи (п.7.7), оподаткування дивідендів (п.7.8), операцій з борговими вимогами та зобов'язаннями (п.7.9), доходів від виконання довгострокових договірних зобов'язань (п.7.10) тощо.

Особливу увагу слід звернути на особливості оподаткування окремих платників податку (п.7.13).

5. Перевірка правильності визначення підприємством об'єктів та бази оподаткування.

5.1. Перевірка правильності розрахунку показника валового доходу.

При перевірці слід керуватися ст.4 Закону про прибуток

5.2. Перевірка правильності розрахунку показнику валових витрат.

При перевірці слід керуватися ст.5 Закону про прибуток

5.3. Перевірка правильності розрахунку приросту (убутку) балансової вартості покупних матеріалів, сировини, комплектуючих виробів і напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції.

Правила ведення обліку приросту (убутку) встановлено "Порядком ведення платниками податку обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних матеріалів, сировини, комплектуючих виробів і напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції", затвердженим наказом Мінфіну України від 11.06.98р. №124 і зареєстрованим у Мін'юсті України 03.07.98 р. за № 417/2857.

5.4. Перевірка правильності розрахунку амортизаційних відрахувань.

5.4.1. Перевірка відповідності віднесення витрат на ті, які підлягають амортизації

ті, які не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду та ті, які не підлягають амортизації та провадяться за рахунок відповідних джерел фінансування

5.4.2. Перевірка правильності розподілу основних засобів за групами та відповідність застосування норм амортизації щодо кожної групи.

П. 8.2.2. Закону про прибуток регламентує поділ основних засобів на 4 групи та встановлює у відсотках до балансової вартості кожної з груп такі квартальні норми амортизації.

5.5. Перевірка правильності остаточного розрахунку об'єкту оподаткування

Відповідно до ст.3 Закону про прибуток об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду, визначеного згідно з п.4.3 Закону про прибуток на суму валових витрат платника податку, визначених ст.5 Закону та суму амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно із ст.8 і 9 цього Закону. Якщо об'єкт

оподаткування від'ємним, то, відповідно до п.6.1 Закону про прибуток, сума такого від'ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього року у складі валових витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

6. Перевірка правильності застосування ставок податку.

7. Перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом з податку на прибуток, а також правильності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності різниць, що виникають в наслідок розбіжності правил податкового і бухгалтерського обліку.

7.1. Перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку основних господарських операцій та відповідність даного відображення вимогам податкового законодавства щодо дат виникнення валових доходів та валових витрат.

7.2. Перевірка обґрунтованості відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, та правильності їх відображення в бухгалтерському обліку та Балансі.

Розбіжності між обліковим прибутком/збитком (визначеним в бухгалтерському обліку і відображеним у Звіті про фінансові результати за звітний період) та податковим прибутком/збитком (визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період) обумовлені існуванням постійних та тимчасових різниць.

7.3. Здійснення остаточної перевірки правильності розрахунку витрат з податку на прибуток.

При перевірці слід керуватися такими формулами (Рис.2.2):

Рис.2.2 Формули для перевірки розрахунку витрат з податку на прибуток

$$\begin{array}{lcl}
 \text{Витрати з податку на прибуток} & = & \text{Поточний податок} \pm \text{Відстрочений податок} \\
 \text{Витрати з податку на прибуток} & + & \text{Відстрочений податковий актив} = \text{Поточний податок на прибуток} \\
 \text{Витрати з податку на прибуток} & = & \text{Поточний податок на прибуток} + \text{Відстрочене податкове зобов'язання}
 \end{array}$$

Алгоритм розрахунку має бути таким:

- визначення складу постійних різниць;
- визначення суми тимчасових різниць;
- визначення розмірів відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань;
- визначення різниці між відстроченими податковими активами та відстроченими податковими зобов'язаннями.

При перевірці правильності розрахунку слід вдатися до таких дій:

- визначити поточний податок на прибуток, отриманий за даними податкового обліку (множенням об'єкту оподаткування на ставку);
- визначити обліковий податок на прибуток;
- визначити різницю між податковим та обліковим податком;
- визначити суму відстроченого податку (Різницю між податковим та обліковим податком - Постійні різниці*%).

7.4. Здійснення остаточної перевірки правильності ведення обліку розрахунків з бюджетом з податку на прибуток та відображення інформації у фінансовій звітності.

7.5. Перевірка правильності узгодження даних податкового та бухгалтерського обліку.

Узгодження даних, тобто визначення прибутку до оподаткування повинне відбуватися таким чином:

Рис 2.3 Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування (р.170 Звіт у про фінансові результати)	
	+
Валові доходи, визнані у податковому обліку, але не визнані у бухгалтерському	
	+
Витрати, визнані у бухгалтерському обліку, що не є валовими витратами	
	-
Дохід, визнаний у бухгалтерському обліку, але не включений до складу валового	
	-
Валові витрати, які не визнаються витратами у бухгалтерському обліку	
	+, -
Коригування окремих статей	
Прибуток до оподаткування (податкова декларація)	

8. Перевірка правильності заповнення Декларації про прибуток підприємства.

9. Перевірка своєчасності подання податкової звітності до органів Державної податкової служби та своєчасність сплати податку на прибуток до бюджету.

При виявленні під час проведення аудиту помилок у розрахунках витрат на сплату податку на прибуток необхідно надати відповідні рекомендації щодо виправлення таких помилок. Для цього на підприємстві:

- складають бухгалтерську довідку із зазначенням причин допущеної помилки в тому періоді, в якому виявлено й виправлятиметься помилка;

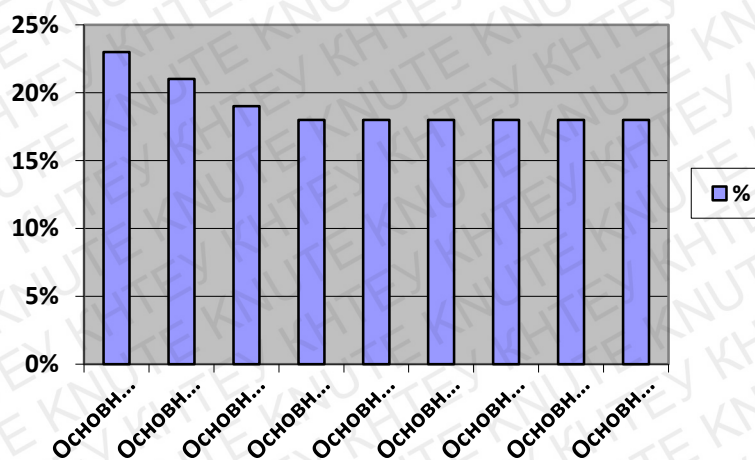
- розраховують й сплачують суму недоїмки з податку на прибуток та пеню за прострочення платежу;
- повідомляють орган податкової служби за місцем реєстрації платника в письмовій формі про суму донарахованого податку на прибуток та розраховану суму пені за прострочення платежу.

Складання бухгалтерської довідки є підставою для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського та в системі податкового обліку для виправлення допущеної помилки із зазначенням причин. До бухгалтерської довідки необхідно додати розрахунки суми недоїмки з податку на прибуток та пені за прострочення платежу, повідомлення податкового органу про суму донарахованих податку на прибуток та пені за прострочення платежу потрібне для відображення даних за особовим рахунком підприємства.

10. За результатами виконаної роботи надання підприємству - клієнту аудиторського висновку щодо достовірності звітної інформації.

Ставка податку на прибуток в останні роки залишається незмінною (18%) і є однією із найнижчих у Європі (рис.2.4).

Рис 2.4 Діаграма ставки податку на прибуток за період 2011 – 2019р.



Досить цікавим є досвід США, де податок на прибуток корпорацій стягується за шкалою: перші 50,0 тис. дол. – 15%, за подальші 25,0 тис. дол. – 25%, і лише на суму, що перевищує 75,0 тис. дол. – становить 40%. Податковим періодом є рік. Але сплата здійснюється чотири рази на рік. У цьому разі застосовуються оціночні платежі. Суть їх полягає в тому, що підприємство попередньо оцінює можливі річні доходи, витрати та пільги і визначає мінімальну суму платежу. Ця сума сплачується до бюджету рівними частками до 12 квітня, 12 червня і 12 грудня поточного року. У Великобританії розмір податку на прибуток дорівнює 33%. Але для малих підприємств застосовується зменшена ставка – 25%. Причому малі підприємства визначаються за ознакою розміру отриманого прибутку. При визначенні прибутку до оподаткування від валових доходів віднімаються всі витрати, пов'язані з науково-дослідними роботами. Нафтодобувні підприємства, навпаки, крім податку за основною ставкою, вносять до бюджету ще 50% доходу, який у них залишається [17].

У більшості країн світу податок на прибуток корпорацій коливається в межах 20–30%. Хоча, останнім часом чітко спостерігається тенденція до зниження базової ставки (табл.2.1) [18].

Таблиця 2.1 Динаміка ставок податку на прибуток підприємств в Україні та світі, %

Країна/Рік	2006	2009	2013	2017	2019
Німеччина	38,34	29,44	29,55	29,58	33
Польща	19	19	19	19	19
Японія	40,69	40,69	38,01	35,64	30.86
США	40	40	40	40	40
Україна	25	25	19	18	18

В процесі змін економічного розвитку суспільства відбувається тенденція до зменшення фіскальної ролі податку на прибуток. Аналізуючи ставку податку на

прибуток підприємств в Україні, порівняно із іншими державами, бачимо, що вона є досить низькою. Але просто занижена ставка не виступає гарантією пожвавлення бізнес-середовища. Таким чином Україні, зокрема уряду та відповідним органам, необхідно звернути увагу не лише на номінальне зменшення податкового навантаження, а й використати дану ставку як потужний механізм для підвищення привабливості країни шляхом гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств, мінімізації розриву між ефективною та нормативною ставкою податку, покращення рівня податкової культури платників, зниження рівня ухилення від сплати податків.

2.2. Аудит податку на додану вартість

Відповідно до даних дохідної частини Державного бюджету України на найбільшу частку у загальному обсязі бюджетних надходжень складає податок на додаткову вартість (ПДВ). ПДВ представляє собою форму вилучення в бюджет частини добавленої вартості, створюваної на всіх стадіях виробництва і обігу й обумовлений як різниця між вартістю реалізованої продукції (товарів), робіт, послуг, і вартістю матеріальних витрат, віднесених на витрати виробництва і обігу.

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем.

Якщо розуміти буквально, то ПДВ – це податок на додану вартість, створену на даному конкретному етапі руху товару, в результаті чого відбувається ліквідація кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування.

По суті, додана вартість наближається за своїм обсягом до заново створеної вартості (частини національного доходу), виробленої в даній господарській структурі (ланці). Визначення доданої вартості дає змогу обчислити всі ті

податки, котрі дана господарська ланка заплатила при закупівлі товарів (робіт, послуг). Якщо виходити з того, що додана вартість – це створений прибуток чи вартість чистої продукції, то в цьому випадку додана вартість визначається шляхом додавання її складових елементів – заробітної плати, відсотків, ренти і прибутку.

У статистичному підрахунку показник доданої вартості можна визначити як різницю між вартістю реалізованої продукції і затратами на її виробництво й реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель від усіх інших господарюючих суб'єктів.

Платниками ПДВ є як суб'єкти, так і не суб'єкти підприємницької діяльності (юридичні та фізичні особи) за умови, якщо обсяг їхніх оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) протягом будь-якого періоду за останні дванадцять календарних місяців перевищував 1200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Сплачують податок також особи, які ввозять (пересилають) товари на митну територію України, в тому числі фізичні особи – на підакцизні товари, в обсягах вартістю понад 200 євро, та які здійснюють підприємницьку діяльність з торгівлі за готівку (крім фізичних осіб за умови сплати ринкового збору). Категорію платників податку на додану вартість поповнюють особи, які на митній території України надають послуги, пов'язані з транзитом пасажирів або вантажів через митну територію України; особи, відповідальні за внесення податку до бюджету по об'єктах оподаткування на залізничному транспорті, визначені у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України; особи, які надають послуги зв'язку і здійснюють консолідований облік доходів та витрат, пов'язаних з наданням таких послуг та отриманих (понесених) іншими особами, що знаходяться в підпорядкуванні перших.

Відповідно до міжнародних норм справляння ПДВ та необхідності створення єдиної бази даних про платників податку останні проходять спеціальну реєстрацію у державній податковій адміністрації за місцем їх знаходження з

метою отримання Свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ та індивідуального податкового номера платника ПДВ.

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції із:

- продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, в тому числі з оплати вартості послуг за договорами оперативної оренди (лізингу) та операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення кредиторської заборгованості заставодавця;
- ввезення (пересилання) товарів на митну територію України та отримання робіт (послуг), які надаються нерезидентами для їх використання чи споживання в межах України, в тому числі операції з ввезення (пересилання) майна за договорами оренди (лізингу), застави та іпотеки;
- вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами України.

Для обчислення цього податку законом передбачено дві ставки – нульова та 20%. При цьому платники податку здійснюють окремий облік операцій з продажу та придбання, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20%, та звільнених від оподаткування, а також операцій, вартість яких не належить до складу валових витрат виробництва (обігу), імпорتنих та експортних операцій.

Важливим елементом у механізмі сплати ПДВ є дата виникнення податкових зобов'язань і права платника на податковий кредит.

Головними завданнями аудиту розрахунків з ПДВ є ретельна перевірка правильності нарахування податку та своєчасності його сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком, підтвердження правильності ведення обліку за цими розрахунками, правильності заповнення звітності та відповідності даних облікових реєстрів даним податкової звітності. Кожне з цих завдань поділяється на конкретніші [19]. Виходячи з основних завдань аудиту ПДВ, доцільно виділити такі етапи проведення аудиту ПДВ (рис. 2.5) [18].

Рис.2.5 Стадії здійснення аудиторської перевірки ПДВ Джерело:
побудовано автором на основі [20; 21]



Записи господарських операцій в журнали-ордери здійснюються за шаховим принципом, який полягає в тому, що за один робочий прийом суму господарської операції записують одночасно по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків. Це дає змогу значно скоротити кількість облікових записів, зменшити обсяг облікової роботи і підвищити якість самого обліку. Всі кредитові обороти по синтетичному рахунку збираються в одному журналі-ордері.

Таблиця 2.2 Регістри обліку по рахунку 64 “Розрахунки по податкам і зборам”

№№ журналу чи відомості	№ № рахунків, що кредитуються	Первинні документи, які проводяться по кредиту зазначених рахунків
ЖОН №8	641	— додатків не треба, тут підставою для бухгалтерського проведення про нарахування податків є чинні нормативні документи законодавчо-правового характеру
ЖО №10 відомості №10i№12	113, всі рахунки класів 2,8, 9, а також 64, 65, 66 та ін.	— накладні на внутрішнє пересування ТМЦ, акти на списання матеріалів, дорожні листи, відомості нарахування амортизації основних засобів, відомості нарахування зарплати та інші документи, що дають підставу для реєстрації оборотів по кредиту рахунків, що належать до ЖО №10

По кредиту рахунку 64 відображається нарахування податків, в т.ч. ПДВ, по дебету – сплату до бюджету та фондів. Субрахунки 643 “Податкові зобов’язання” та 644 “Податковий кредит” в ТОВ “АВГУР” не відкриті. Облік ПДВ ведеться на рахунку 641(2).

Кредитове сальдо показує заборгованість підприємства перед бюджетом, тобто суму, яку підприємство має перерахувати до бюджету. Дебетове сальдо по рахунку 64 “Розрахунки по податкам і зборам” означає переоплату бюджету (податковий кредит). Тобто, надлишково перераховану суму до бюджету, яку необхідно зарахувати в рахунок чергових платежів або повернути підприємству.

Порядок визначення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку результату від реалізації продукції власного виробництва (бітум) та виконаних послуг наведений (в таблиці 2.3).

Таблиця 2.3 Порядок визначення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку нарахування ПДВ та результату від реалізації продукції та виконаних послуг за березень 2019 рік в ТОВ “АВГУР”

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Відвантажена готова продукція покупцеві та виконані послуги	361	70	455814
Нараховані податкові зобов’язання	70	641	75969
Надходження грошових коштів за реалізовану продукцію за цінами реалізації	311	361	455814
Придбані матеріали	20, 28 тощо	631	165880
Нараховано податковий кредит	641	631	33176
Результат від реалізації	701	79	51300

Щомісячну сплату ПДВ здійснюють за встановленими законодавством строками. Звітність в ТОВ “АВГУР” щомісячна.

За ПДВ передбачено низку пільг, але у зв’язку з тим, що їх перелік постійно переглядається Кабінетом Міністрів України та Головною державною податковою адміністрацією України, вони не подані у роботі. ТОВ “АВГУР” пільгами не користується.

Показники рахунку 6412 “ПДВ” знаходять відображення в бухгалтерській фінансовій звітності. Бухгалтерська звітність базується на даних бухгалтерського обліку. В активі балансу (форма № 1) відображається дебіторська заборгованість за розрахунками, що виникає у зв’язку з переплаченими податками, зборами та іншими платежами до бюджету, в т.ч. податку на додану вартість (сальдо Дт по рахунку 64 “Розрахунки по податкам і зборам”). В пасиві балансу відображаються поточні зобов’язання за розрахунками - сума поточних зобов’язань за отриманими авансами по нарахованих сумах платежів до бюджету (сальдо Кт по рахунку 64 “Розрахунки по податкам і зборам”).

Тобто, у статті “Поточні зобов’язання з бюджетом” (рядок 550) і статті “Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом” (рядок 170) показуються відповідно кредитове та дебетове сальдо на субрахунках 641 “Розрахунки за податками” і 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”, що визначаються в розрізі видів податків, обов’язкових платежів, зборів і відрахувань до бюджету.

Увага звертається на те, що до цих рядків не включається сальдо субрахунків 644 “Податкові зобов’язання” і 643 “Податковий кредит”, яке утворюється відповідно до порядку справляння податку на додану вартість. Ці суми заборгованості у зв’язку із справлянням податку на додану вартість показуються відповідно у статті “Інші оборотні активи” (рядок 250) і статті “Інші поточні зобов’язання” (рядок 610). Це затверджено Методичними рекомендаціями щодо визначення підприємствами і організаціями показників вступного сальдо Балансу (листи Міністерства фінансів України від 23 лютого 2000 р. № 18-432 і від 16 березня 2000 р. № 18-444).

Знаходить відображення оборот по субрахунку 6412 “Податок на додану вартість” і в формі № 2 “Звіт про фінансові результати”.

Таблиця 2.4 Відображення суми ПДВ в Звіті про фінансові результати ТОВ «АВГУР»

Стаття	Код рядка	Інформація для заповнення звіту на рахунках:	
		За звітний рік	За попередній рік
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	701-703 Кт	}
Податок на додану вартість	015		
		оборот Кт 6412	
Акцизний збір	020	701-703 Дт	701-703
025			
Інші вирахування з доходу	030		
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	901-903	

До складання річного бухгалтерського звіту обов'язково здійснюється вивірка залишків на всіх рахунках у банках, включаючи рахунок 64 і вивірка заборгованості перед бюджетом. Головний бухгалтер складає графік проведення такої вивірки і закріплює для цієї роботи працівників бухгалтерії. Результати вивірок розглядаються керівником підприємства.

Фінансова звітність підприємства ґрунтується на даних систематичного, безперервного і документованого бухгалтерського обліку, об'єктивно відображає результати його фінансово-господарської діяльності для оцінки й управління нею.

2.3 Аудит єдиного соціального внеску

Аудит розрахунків за соціальним страхуванням є важливим аспектом діяльності підприємств. Адже кожен суб'єкт господарювання повинен обов'язково сплачувати єдиний соціальний внесок до органів Пенсійного фонду. На жаль, на сьогодні чинна система загальнообов'язкового державного соціального страхування характеризується громіздкістю законодавчих актів, постійною зміною ставок відрахувань, частою зміною форм звітних документів.

Аудит нарахування та утримання ЄСВ та розрахунків з оплати праці доцільно проводити одночасно тому, що від правильності нарахування та утримання платежів залежить сума виплаченої робітникам заробітної плати.

Аудит розрахунків за єдиним внеском являється частиною аудиту розрахунків з оплати праці або може бути повністю відокремлений в самостійний етап аудиторської перевірки підприємства.

Аудитору, перед проведенням аудиту розрахунків із єдиного внеску, передусім необхідно встановити, чи зареєстроване підприємство як платник страхових внесків за місцем свого знаходження.

Згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та «Інструкцією про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 20.04.2015 № 449, базою для нарахування та утримання ЄСВ є:

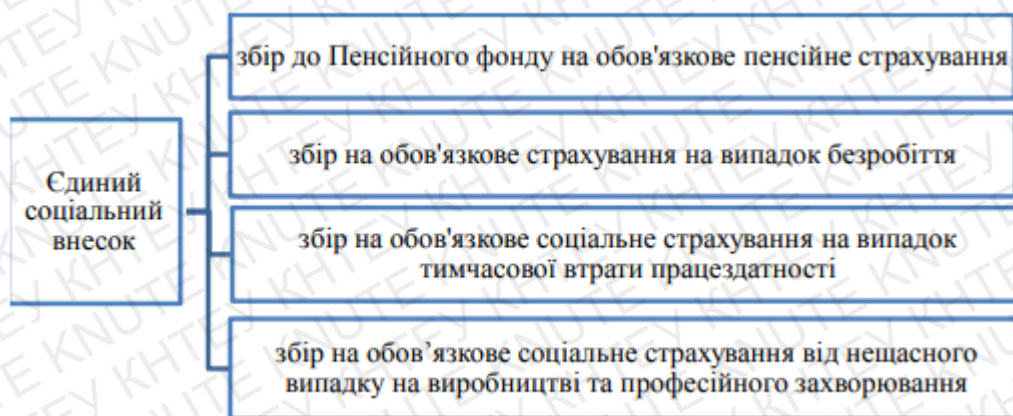
- заробітна плата кожного найманого працівника, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати;
- сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;
- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця; – допомога з тимчасової непрацездатності;
- допомога у зв'язку з вагітністю та пологами;
- допомога або компенсація відповідно до законодавства [21; 22].

Усі суб'єкти господарювання в Україні незалежно від форми власності повинні здійснювати нарахування внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на фонд оплати праці працівників, які працюють на умовах трудового та цивільно-правового договорів. Роботодавці зобов'язані щомісяця

подавати до фіскальних органів звітність з єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) за найманих працівників [23].

Свого часу цей платіж замінив собою чотири окремих нарахування, які нараховували та утримували на фонд оплати праці працюючих, а саме до Пенсійного фонду, до фондів страхування на випадок безробіття, до фонду із тимчасової втрати працездатності, до фонду від нещасних випадків на виробництві (рис. 2.6). Усе це стало одним єдиним платежем [2].

Рис. 2.6 Трансформація системи державного соціального страхування [24, с. 368]



Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування обліковується на субрахунку 651.

За кредитом цього субрахунку показують нарахування та утримання єдиного внеску, а за дебетом - його перерахування. Розглянемо порядок відображення операцій на субрахунку 651 за допомогою таблиці 2.5

Таблиця 2.5 Порядок відображення операцій на субрахунку 651

Порядок відображення операцій на субрахунку 651

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт

1	Утримано єдиний внесок із заробітної плати працівників, відпускних, винагороди фізичним особам за цивільно-правовими договорами	661 «Розрахунок за заробітною платою»	651
2	Утримано єдиний внесок із сум допомоги з тимчасової втрати працездатності	663 «Розрахунки за іншими виплатами»	651
3	Нараховано єдиний внесок роботодавцем на фонд оплати праці, винагороду фізичним особам за цивільно-правовими договорами, допомогу з тимчасової втрати працездатності	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	651
4	Перераховано єдиний внесок	651	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Аудит розрахунків з єдиного внеску може бути повністю відокремлений в самостійний етап аудиторської перевірки підприємства. При його проведенні аудитор вирішує два завдання:

1 Підтвердити правильність розрахунків по утриманню на нарахування єдиного внеску, що передбачає перевірку правильності:

- а) визначення бази оподаткування, ставок та розрахунку сум податків;
- б) застосування пільг у розрізі різних видів податків (за наявності пільг) або можливості застосування пільг (за умови їх відсутності на підприємстві);

2 Оптимізувати податкове планування та сплату податків на підприємстві.

Незалежно від організації робіт у процесі аудиту єдиного внеску потрібно виконати такі аудиторські процедури:

1. ознайомитися з усіма податками, платниками яких є підприємство;
2. ознайомитися з актами за результатами перевірок контролюючих органів та перепискою підприємства з ними;
3. ознайомитися з розрахунками податків і перевірити відповідність усіх сум, наведених у них, даних бухгалтерського та податкового обліку;
4. перевірити повноту та правильність визначення нарахування та утримання єдиного внеску;
5. перевірити обґрунтованість застосування пільг;
6. оцінити правильність ведення бухгалтерського та податкового обліку єдиного соціального внеску, відповідність його організації вимогам законодавства;
7. перевірити своєчасність надання податкової звітності та сплати єдиного внеску у повному обсязі;
8. перевірити правильність самостійного виправлення помилок, допущених при обчисленні та сплаті податків у минулих звітних періодах.

Зміни у нарахуванні ЄСВ, запропоновані з 1 січня 2019 р., мають на меті впровадження «справедливого механізму нарахування ЄСВ», тому їх можна сформулювати за декількома напрямками:

- 1) збільшення порогу застосування базової ставки 22% щодо ЄСВ;
 - 2) упровадження ще декількох ставок ЄСВ у порядку убунання;
 - 3) збільшення мінімальної суми ЄСВ для керівників підприємств;
- обмеження доходу по працівниках-інвалідах, до якого може застосовуватися

пільгова ставка ЄСВ у 8,41%; – уведення збільшеної ставки ЄСВ «22%+» для підприємств зі шкідливими умовами праці [25].

Таблиця 2.6 Максимальна межа нарахування ЄСВ (за ставкою 22%)

ЄСВ 2018 р.	ЄСВ 2019 р.
15 мінімальних зарплат	25 мінімальних зарплат
зарплат 55845 грн (=3723×15)	104325 грн (=4173×25)*

Єдиний соціальний внесок став, безперечно, великим кроком у проведенні реформи системи соціального страхування в Україні. І якщо оцінювати систему нарахування єдиного соціального внеску в цілому, то слід зазначити про її поліпшення. Внесені зміни з ЄСВ у 2019 р. вдосконалять систему контролю і гарантій застрахованих осіб.

Висновки до розділу 2

На мою думку, в ТОВ “АВГУР” доцільно ввести до штатного розкладу посаду внутрішнього аудитора, який би здійснював внутрішній контроль за здійсненням фінансово-господарської діяльності підприємства, в т.ч. і за станом розрахунків з бюджетом по податку на прибуток, ПДВ та ЄСВ.

Громіздка, неефективна податково-платіжна дисципліна є гальмом здійснення фінансово-податкової політики і веде до підриву фінансового стану підприємства, зменшує надходження коштів до бюджету.

Нині фінансові та інші органи не завжди сприяють ефективній перевірці формування і витрачання бюджетних коштів, тому попередній контроль і поточний аудит в умовах формування ринкового середовища і фінансової стабілізації мають зайняти основне місце в роботі фінансових, контрольно-ревізійних, митних органів та аудиторських форм. Створена в Україні податкова служба покликана здійснювати жорсткий контроль за правильністю вирахування сум платежів і своєчасністю їх перерахування в доход державного бюджету.

Отже, завдання аудитора – встановлення правильності обчислення суми платежу, своєчасності внесків (перерахувань) податків, з'ясування причин прострочення платежів.

Аудитору слід уточнити правильність виведення оборотів і сальдо по рахунку 98 "Податки на прибуток" на кінець звітного періоду та перевірити законність відображення кореспонденції господарських операцій з обліку оподаткування.

У разі виявлення при аудиті неточностей у розрахунку з податку на прибуток необхідно вжити заходів щодо їх усунення та з'ясувати своєчасність сплати штрафів, пені податковим адміністраціям за неправильне визначення розміру платежу або його несвоєчасну сплату та за чий рахунок вони віднесені [16, с. 230-232].

Аудиторська перевірка розрахунків за ПДВ переходить на якісно новий рівень, оскільки сучасні аудиторські перевірки податкової звітності платників податків спрямовані на зменшення ризиків платників податків. На сучасному етапі розвитку аудиту розрахунків за ПДВ спостерігається усе частіше, коли власники підприємств замовляють проведення податкового аудиту перед початком перевірки Державної податкової служби, оскільки при виявленні помилок у веденні податкового обліку та складання податкової звітності, вже після проведення податкової перевірки, на підприємство накладається адміністративний штраф та фінансові санкції.

На рахунок упровадження змін щодо нарахування ЄСВ в уряді планується збільшення надходжень до державного бюджету, також очікується додатково залучити до Пенсійного фонду близько 10 млрд. грн. Таким чином, збільшення штрафів за несвоєчасність чи ухилення від сплати соціального внеску дасть можливість державі контролювати та стимулювати підприємства до сплати. А ті підприємства, які все ж таки наважилися подати недостовірну інформацію щодо відображення сплаченого внеску, повинні бути позбавлені права на здійснення

своєї діяльності на певний термін, адже від порушення норм законодавства з ЄСВ постраждає не лише держава, а й кожен найманий працівник. У цілому запровадження ЄСВ є позитивним кроком у реформування системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, проте потребує подальшого вдосконалення.

РОЗДІЛ 3

ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

3.1 Порушення в сфері оподаткування та заходи щодо їх виявлення

Поняття податкових правопорушень, причини їх здійснення та класифікація, ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів залишаються в Україні одним з найбільш поширених економічних злочинів. На сьогодні є підстави стверджувати, що ухилення від сплати коштів до бюджету стало нормою поведінки багатьох керівників суб'єктів господарювання. Держава постійно стикається з проблемою наповнення бюджету грошовими коштами для виконання економічних і соціальних програм. За оцінками спеціалістів, близько 40% коштів, які повинні були б надійти до державного бюджету як податкові платежі, поповнюють ресурси тіньової економіки. Але справа не тільки у тому, що держава недоодержує належних їй коштів. Суспільна небезпека ухилення від сплати податків полягає ще й у тому, що цим створюється економічний базис організованої злочинності. Несплата податків досягає таких масштабів, коли вона з економікосоціальної проблеми поступово перетворюється на проблему економічної безпеки держави [26].

У процесі загальнодержавної профілактики основна робота полягає у збиранні та аналізі інформації про різні недоліки, існуючі чи можливі. Найбільш поширені умови, що сприяють вчиненню податкових правопорушень, є такі:

- недосконалість нормативно-правової бази;
- недостатній відомчий контроль;
- недостатня ефективність роботи державних контролюючих органів;
- недоліки в підборі, розстановці і вихованні кадрів;
- недоліки в обліку, зберіганні та охороні товарно-матеріальних цінностей;

- вади технологічних процесів;
- недостатньо ефективна робота правоохоронних органів у галузі профілактики злочинів, особливо оперативно-розшукова тощо.

Цей загальний перелік містить тільки ті умови, на які підрозділи Міндоходів здатні здійснювати нейтралізуючий вплив, на відміну від умов, що підтверджені історичним етапом соціально-економічного розвитку суспільства.

На мою думку, успіх профілактичної діяльності залежить насамперед від того, настільки повно співробітники податкових органів володіють інформацією. Що стосується виявлення, попередження та розслідування податкових правопорушень та податкових злочинів, то це конкретно віднесено до компетенції головного оперативного управління Міндоходів. Специфіка роботи оперативних підрозділів, можливість співпраці з негласним апаратом, дає змогу своєчасно виявити або розслідувати з меншими втратами часу та більшою ефективністю. Взагалі джерела інформації поділяють на гласні та негласні. Це, у свою чергу, дає змогу своєчасно виявляти умови, сприятливі для скоєння податкових правопорушень. Не володіючи інформацією про явища, які перебувають у причинному зв'язку зі злочинними діями, неможливо правильно організувати профілактичну роботу, досягнути її цілей.

У структурі оперативного управління до джерел інформації належать:

- повідомлення громадян, службових осіб і громадських організацій;
- дані різних документів;
- матеріали перевірок, рейдів, спецоперацій;
- матеріали кримінальних справ і слідчих дій;
- статистичні дані;
- матеріали органів контролю, засобів масової інформації;
- повідомлення осіб;

- матеріали перевірок первинної інформації;
- матеріали оперативно-розшукових справ (у тому числі архівних);
- результати проведення оперативно-розшукових і оперативно-технічних заходів з викриття, профілактики злочинів.

Важливим під час збирання такої інформації є використання оперативних обліків. Крім зазначених вище, проводяться також оперативно-розшукові та інші заходи щодо схилення осіб до відмови від злочинних намірів. Методи профілактичного впливу обирають залежно від характеристик особи та її оточення. Такими методами можуть бути переконання і примус. Метод переконання полягає у повідомленні даних з метою викликати певну думку або дію особи, що підлягає профілактичному впливу. У цьому разі здійснюють вплив на емоційну та інтелектуальну сферу особи, аби активізувати всі її позитивні якості. Профілактичні заходи, що ґрунтуються на переконанні, можна проводити у формі ознайомлюваних, профілактичних і виховних бесід. Якщо застосування методу переконання не дає позитивних результатів застосовують метод примусу, суть якого полягає у виключенні можливості здійснення особою певних дій, які не залежать від неї.

3.2 Основні методи аналізу податкових ризиків в процесі прийняття управлінських рішень

Ризики є невід’ємними складовими усіх процесів життєдіяльності суспільства, які супроводжують його нормальний розвиток і залежать від впливу значної кількості факторів, наслідки впливу яких не завжди можливо передбачити. Зростання частоти виникнення, модифікації та масштабів негативного прояву ризикових ситуацій зумовлюють необхідність наукового вивчення та оцінки різноманітних аспектів цього поняття. Податковим ризиком називається вірогідна можливість порушення податкового законодавства, в

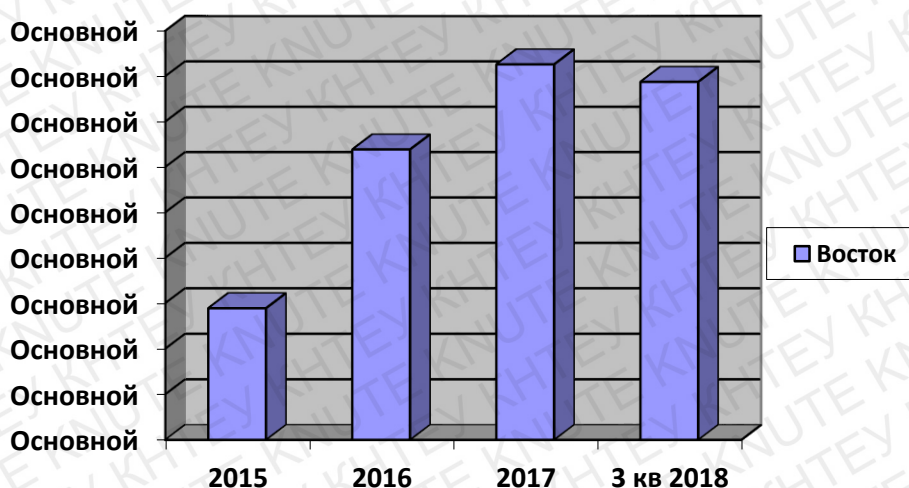
результаті чого можливі втрати бюджету. З цим визначенням категорії податкового ризику можна погодитися, адже з точки зору держави, податки виконують фіскальну функцію, тобто забезпечують постійне наповнення бюджету країни. Кожний економічний об'єкт здійснює фінансово-господарську діяльність, яка в більшому чи меншому, ступені від суб'єкта господарювання та виду діяльності може призводити до усвідомленого або неусвідомленого ними зобов'язання щодо сплати податків, створюючи при цьому податкові ризики. Поняття “податковий ризик”, можна розглядати, як складовий елемент податкової системи [27]. В свою чергу, податкова система – це сукупність загальнодержавних, місцевих податків та зборів, що стягуються в установленому податковим законодавством порядку. Для того, щоб максимально зменшити податковий ризик стосовно підприємства, податкова система повинна мати такі характеристики: – стабільність – здатність системи протягом тривалого часу не змінювати своїх характеристик; – стійкість – можливість системи витримувати вплив різних факторів без суттєвих змін; – гарантоспроможність – властивість системи, що дозволяє її учасникам довіряти їй.

Під фактором податкового ризику розуміють обставини, які сприяють можливості виникнення небажаних для суб'єкта податкових правовідносин наслідків у виді фінансових або інших втрат, пов'язаних з процесом оподаткування [28]. Виходячи з того, що забезпечення податкової безпеки підприємства базується на методах фінансової безпеки, то можливо використати з них найбільш ефективніші методи зниження податкового ризику [29].

Численні судові суперечки між податковими органами та великими підприємствами сировинного та високотехнологічного сектора української економіки, на жаль, підтверджують наявність і гостроту проблеми податкових ризиків (рис. 3.1). В основному судові рішення спрямовуються на визнання/скасування податкових рішень податкових інспекцій, невідповідність нарахування податкових зобов'язань суб'єктами господарювання, наявність податкової заборгованості та ін.

Даний факт може свідчити про неефективне ведення як внутрішнього податкового контролю на самому підприємстві, так і нестабільністю податкового законодавства, наявності фінансової кризи, неможливості розрахуватись за податковими зобов'язаннями суб'єктів господарювання.

Рис. 3.1 Динаміка судових рішень щодо порушення податкового законодавства України за 2015–2018 р. [30]



У загальному методи впливу на всі види ризиків податкового планування на підприємстві можна подати у вигляді схеми (табл. 3.1)

Таблиця 3.1 Загальні методи впливу на всі види ризиків податкового планування на підприємстві

№ з/п	Види методів впливу	Характеристика
1	Прийняття	Здійснення оптимізації податкових платежів відповідно до методів та напрямів податкового планування, або лише за окремим напрямом мінімізації, незважаючи на різні види ризиків, які при цьому можуть виникати

2	Зниження	Розподіл ризиків – створення структур-сателітів, у яких здійснюють оптимізацію та мінімізацію податкових платежів, завдяки чому знижуються ризики
		Створення резервів – резервування коштів для покриття ймовірних збитків заздалегідь
		Здобуття додаткової інформації дасть змогу ефективно мінімізувати й оптимізувати платежі підприємства в бюджети різних рівнів та єдиний соціальний внесок, а також знизити ризики, які при цьому виникають
		Передача ризиків третім особам за певну плату – страхування або одержання додаткових гарантій від аудиторських фірм чи консультантів із податкового планування
3	Уникнення	Відмова від запланованих заходів мінімізації податкового навантаження на підприємство через можливість певних видів ризиків

Пропоновані методи вимірювання податкових ризиків дозволяють:

- 1) виділити найбільш значущі ризики для платника податків з метою розробки превентивних заходів щодо їх нейтралізації;
- 2) отримати кількісну оцінку ризиків по сукупності платників податків;
- 3) врахувати податковий фактор при обґрунтуванні фінансових планів розвитку господарюючого суб'єкта, зокрема за допомогою оцінки ризику відхилень від плану податкових відрахувань і рівня податкового навантаження, у тому числі під впливом зміни певних економічних чинників;
- 4) підвищити якість прийнятих рішень в області управління податками, а також ризик-менеджменту на основі аналізу відповідності оцінки податкового ризику допустимому рівню і коректування заходів, що проводяться в рамках податкового планування, при виявленні неприпустимого рівня ризику

Управління ризиками податкового планування суб'єктів господарювання – це сукупність методів, способів, прийомів і заходів економічного й організаційного характерів, спрямованих на дослідження різних видів ризиків податкового планування на підприємстві, та зниження їхніх негативних впливів при несприятливих подіях. Управління ризиками податкового планування суб'єктів господарювання можна вважати частиною ризик-менеджменту підприємства, що здійснюють послідовним застосуванням загальних функцій менеджменту (планування, організування, мотивування, контролювання і регулювання), із дотриманням основних правил (не можна ризикувати більше, ніж це дають змогу власні засоби (капітал): не слід ризикувати більшим заради меншого: необхідно обдумувати можливі наслідки ризиків) та принципів (максимізації аналізу можливих причин і чинників виникнення ризиків: мінімізації спектру можливих ризиків та ступеня їхнього впливу: адекватності швидкої реакції на зміни: прийняття тільки обґрунтованого ризику). [31]

3.3. Методика внутрішнього аудиту податкових платежів

Внутрішній аудит є суттєвим чинником якості контрольних функцій, здійснюваних платником податків, спираючись на внутрішні ресурси. Незалежному аудиторіві рекомендується ознайомитися з положенням про службу внутрішнього аудиту (контролю, моніторингу) і фактично виконуваними функціями такого підрозділу шляхом аналізу звітів підрозділу про виконану роботу. [33]

Незважаючи на те, що Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА) за своєю суттю призначені для рекомендацій аудиторам з перевірки фінансової звітності, окремі їхні положення доцільно використовувати і при перевірках податків (зборів) зовнішнім аудитором. Це пояснюється аналогічністю багатьох технічних, процедурних питань в зазначених видах перевірок. До таких аналогій слід віднести і питання взаємодії зовнішнього і внутрішнього аудиторів.

Профільний МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» надає рекомендації щодо відносин між внутрішнім і зовнішнім аудитором. Цей МСА розглядає відповідальність аудитора у випадках, якщо суб'єкт господарювання використовує послуги сторонніх організацій. В МСА 402 наведені приклади щодо надання послуги з дотримання податкового законодавства (податковий консалтинг) або контролю за зберіганням активів. До цього можна додати послуги з аутсорсингу. Послуги, що надає стороння організація, є частиною інформаційної системи користувача-замовника аудиту. [31]

Однією з вимог цього МСА є розуміння аудитором сутності послуг, що надаються сторонніми організаціями. Зокрема, згідно з п. 11 МСА 402 аудитор повинен визначити ступінь впливу на доречні для аудиту заходи внутрішнього контролю користувача. При цьому в п. 16-17 цього МСА рекомендується застосовувати відповідні тести заходів внутрішнього контролю.

По завершенні підготовчого етапу аудитор резюмує позитивні та негативні чинники, які впливають на якість системи внутрішнього контролю платника податків. Таку оцінку доцільно давати по кожному податку (збору) та в цілому по системі внутрішнього контролю процесу оподаткування. Узагальнююча оцінка може бути простою або складною. В першому варіанті її доцільно представити характеристиками типу «ефективна», «не ефективна». В другому варіанті ефективність бажано виражати у балах. Кожен аудитор обирає той варіант оцінки, який вважає за більш обґрунтованим та доречним. [32]

На етапі перевірки податків (зборів) зовнішньому аудитору рекомендується використати конкретні роботи внутрішнього аудитора. При цьому доцільно керуватися пунктами 11 і 12 МСА 610, які надають «матрицю» вимог до перевірки матеріалів внутрішнього аудиту. Такі процедури відповідно до пункту Д6 МСА 610 можуть включати:

- аудит уже перевічених статей;
- перевірку інших подібних статей;

– спостереження за виконанням процедур внутрішніми аудиторами.

В підсумку зовнішній аудитор має зібрати переконливі свідчення щодо ефективності (неефективності) системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Значну роль при цьому відіграють матеріали внутрішнього аудиту. Ступінь його переконання впливає як на зміст аудиторських процедур, так і тип звіту належного аудитора щодо системи оподаткування або стану нарахунків та розрахунків по окремих податках і зборах підприємства (організації). [31]

Висновки до розділу 3

У розділі 3 здійснено дослідження формування управлінських рішень для попередження податкових правопорушень, що дозволило нам сформулювати наступні висновки:

1. Прагнення уникнути сплати податків є природною реакцією людини на будь-які фіскальні заходи держави. Захист свого майна, у тому числі і від держави, є найсильнішою мотивацією в діяльності будь-якої людини. Найхарактернішими способами скоєння злочину за фактом ухилення від сплати податків, є такі способи:

- неподання органам податкової служби податкових деларацій,
- приховування об'єктів оподаткування,
- умисне неправильне обчислення сум обов'язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджетів чи державних цільових фондів,
- заниження об'єктів оподаткування, зменшення бази оподаткування, умисне неправильне обчислення оподатковуваної бази, заниження податкової ставки тощо,
- неутримання чи неперерахування до бюджету сум податку з доходів громадян, яким виплачувались доходи.

2. На основі цих фактів нами розроблено план заходів щодо упередження використання схем ухилення від оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань платниками податків:

- створення банку даних платників податку, зареєстрованими за адресами масової реєстрації
- проведення заходів щодо встановлення місцезнаходження платників податків, зареєстрованими за адресами масової реєстрації.
- проведення заходів щодо встановлення місцезнаходження новостворених платників податків або платників, які здійснили перереєстрацію за адресою масової реєстрації
- встановлення платників податків, з числа зареєстрованих за адресами масової реєстрації, які належать до групи ризику
- вжиття заходів щодо руйнування схем ухилення від оподаткування та механізмів мінімізації податкових зобов'язань
- вжиття заходів щодо платників податків, які віднесені до групи ризику

3. Мною також запропоновано методика аудиту оподаткування, дозволяє враховувати цілі і завдання податкового планування, що знаходять відображення у встановленні допустимого рівня податкового ризику, а також передбачає можливість вибору моделей цільових функцій для виміру рівня податкового ризику і методів їх безпосередньої оцінки в залежності від розв'язуваних завдань і вихідного інформаційного масиву. За результативні показники (цільових функцій) податкового планування пропонуємо використовувати не тільки традиційний показник величини нарахованих податків, але і такі критерії: чистий прибуток; відносний рівень податкового навантаження; величина дисконтованого грошового потоку.

ВИСНОВКИ

У результаті дослідження організаційних, нормативно-правових та методичних засад здійснення аудиту у сфері оподаткування підприємств нами сформовано наступні висновки:

1. 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.

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

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

- Міжнародні стандарти завдань з огляду 2400 “Завдання з огляду фінансової звітності” та 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що використовується незалежним аудитором суб’єкта господарювання”;

- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації 3000- 3699;

- Міжнародні стандарти супутніх послуг 4000-4699;

- внутрішньофірмові стандарти аудиторських фірм.

3. Аудит податків, зборів, обов’язкових платежів проводиться за такими основними етапами та передбачає перевірку:

- наявності та якості складання первинної документації, пов’язаної з визначенням бази оподаткування певним видом податків, зборів, платежів;

- правильності визначення платника податків, зборів, платежів (чи дійсно даний суб’єкт господарювання повинен сплачувати певні податки, збори, платежі);

- правильності визначення бази оподаткування, дати виникнення податкових зобов’язань за певним видом податків, зборів, платежів;

- повноти і своєчасності сплати окремих видів податків, зборів, платежів;

- правильності відображення інформації на рахунках обліку, в регістрах аналітичного та синтетичного обліку;

- дотримання вимог законодавства щодо складання усіх видів звітності підприємства;

- взаємоузгодженості показників фінансової, статистичної та податкової звітності.

4. Аудит податкової звітності здійснюється за даними податкового обліку. Його призначення – визначення сум податків, що підлягають перерахуванню до бюджету, та забезпечення контролю за їх сплатою. Нами узагальнено методичні підходи та запропоновано програму аудиту податку на прибуток, що передбачає наступні аудиторські процедури:

- перевірка заборгованості або переплати податку на прибуток та штрафних санкцій за попередній період (РД-1);
- перевірка повноти відображення доходів (за податковим обліком) на підприємстві; - перевірка повноти відображення витрат (за податковим обліком);
- перевірка розрахунку, нарахування податку на прибуток;
- аналіз податкового навантаження. Також ми рекомендуємо підприємству, якщо він має низький рівень податкового навантаження, подавати разом з декларацією роз'яснювальний лист, в якому викладаються вагомі докази, що обґрунтовують правоту розрахунку податку на прибуток.

5. Для досягнення загальної мети аудиту розрахунків з ПДВ перед аудитором постають такі основні групи завдань:

- встановити, чи є підприємство платником податку;
- з'ясувати законність застосування пільгового оподаткування.

Як правило, правильність нарахування податків і зборів, а також своєчасність їх сплати проводять суцільним методом, що дає змогу максимально знизити ризик, але потребує багато часу і трудових витрат. У програмі аудиту ПДВ аудитор відображує основні процедури для вирішення основних завдань аудиторської перевірки. Пропонуємо такі основні напрями програми аудиту проведення:

- 1) визначають, чи є підприємство платником ПДВ.

2) визначають нормативну базу з ПДВ з урахуванням усіх змін у періоді, який перевіряють.

3) встановлюють, чи користується підприємство пільгами з ПДВ та в яких обсягах.

4) встановлюють правильність визначення підприємством об'єкта оподаткування ПДВ.

5) перевіряють правильність застосування ставок (0% або 20%).

6) перевіряють повноту та своєчасність сплати ПДВ.

7) аналізують альтернативні методи обчислення ПДВ.

6. Суттєвим завданням аудиторської перевірки є також встановлення відповідності оформлення податкових накладних, насамперед отриманих, чинним нормативним вимогам, оскільки в разі відсутності або невідповідності обов'язкових реквізитів у податковій накладній сума податкового кредиту по ній не визнається, що, у свою чергу, може призвести до негативних наслідків для платника податку.

Нормативними орієнтирами у цій ситуації є положення ПКУ та Порядок заповнення податкової накладної, згідно з якими податкова накладна може бути визнана недійсною з таких причин:

- не заповнені або неправильно заповнені обов'язкові реквізити, перелічені в п. 201.1 ПКУ;
- податкова накладна не зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- податкова накладна заповнена з порушенням порядку її заповнення.

7. Основними завданнями, що ставляться під час проведення аудиту єдиного внеску є підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків. Незалежно від організації робіт у процесі

аудиту єдиного внеску потрібно виконати наступні аудиторські процедури. Найбільш трудомістким є етап, на якому перевіряють порядок нарахування оплати праці та інших виплат працівникам. Планування допомагає аудитору сконцентрувати увагу на найважливіших напрямках перевірки, найкращим чином організувати свою роботу та роботу асистентів, а також дає можливість здійснювати контроль виконання аудиторських процедур у період перевірки з метою вчасного коригування планових завдань.

8. Прагнення уникнути сплати податків є природною реакцією людини на будь-які фіскальні заходи держави. Захист свого майна, у тому числі і від держави, є найсильнішою мотивацією в діяльності будь-якої людини. Найхарактернішими способами скоєння злочину за фактом ухилення від сплати податків, є такі способи:

- неподання органам податкової служби податкових деларацій,
- приховування об'єктів оподаткування,
- умисне неправильне обчислення сум обов'язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджетів чи державних цільових фондів,
- заниження об'єктів оподаткування, зменшення бази оподаткування, умисне 41 неправильне обчислення оподатковуваної бази, заниження податкової ставки тощо,
- неутримання чи неперерахування до бюджету сум податку з доходів громадян, яким виплачувались доходи.

9. На основі цих фактів нами розроблено план заходів щодо упередження використання схем ухилення від оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань платниками податків:

- створення банку даних платників податку, зареєстрованими за адресами масової реєстрації

- проведення заходів щодо встановлення місцезнаходження платників податків, зареєстрованими за адресами масової реєстрації.
- проведення заходів щодо встановлення місцезнаходження новостворених платників податків або платників, які здійснили перереєстрацію за адресою масової реєстрації
- встановлення платників податків, з числа зареєстрованих за адресами масової реєстрації, які належать до групи ризику
- вжиття заходів щодо руйнування схем ухилення від оподаткування та механізмів мінімізації податкових зобов'язань
- вжиття заходів щодо платників податків, які віднесені до групи ризику

10. Нами також запропоновано методика аудиту оподаткування, дозволяє враховувати цілі і завдання податкового планування, що знаходять відображення у встановленні допустимого рівня податкового ризику, а також передбачає можливість вибору моделей цільових функцій для виміру рівня податкового ризику і методів їх безпосередньої оцінки в залежності від розв'язуваних завдань і вихідного інформаційного масиву. За результативні показники (цільових функцій) податкового планування пропонуємо використовувати не тільки традиційний показник величини нарахованих податків, але і такі критерії: чистий прибуток; відносний рівень податкового навантаження; величина дисконтованого грошового потоку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адамик О.В. Інформаційні технології в компютерних системах бухгалтерського обліку: проблеми організації даних та їх потоків // Бізнес Інформ. - 2016. - №10. – С.348-353.
2. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко / – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: Укр. акад. оригінальних ідей, 2006. – 888 с.
3. Бондар М. І. Аудит в АПК : навч. посібник / Бондар М. І. – К. : КНЕУ, 2003. – 188 с.
4. Зорій, Н. М. Перспективи і напрями реформування державного фінансового контролю /Н. М. Зорій, С. В. Сисюк // Економіка і регіон : науковий журнал. – 2009. – № 4 (23). –С. 193-196.
5. ЗУ «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. за №3125-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2020 року //Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.
7. Крисоватий, А. І. Домінанти гармонізації оподаткування : національні та міжнародні вектори [Текст] : монографія / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
8. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 22.12.2011 р. No244/14, зі змінами від 19.12.2013р. No286/9 [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://www.auditcnt.com.ua/news/ view_news. php?id=1874

9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), рік видання 2014, затверджених в якості національних стандартів аудиту рішенням АПУ від 29.12.2015 № 320/1 – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2014_2.pdf.

10. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні [Текст] : монографія / С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук. - Тернопіль :ТНЕУ, 2010. - 292 с.

11. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монографія / Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова, О.Л. Шерстюк, В.П. Беякова, В.П. Мінняйло/ за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.

12. Малишкін О.І. Аудит податків - конструкція на майбутнє. Наукова дискусія

13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (зі змінами та доповненнями).

14. Бутинець Ф. Аудит : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і переоб. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 512 с.

15. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. — К.: КНЕУ, 2002. — 370 с.

16. МСА 230 "Аудиторська документація" [Електронний ресурс] // Інфодиск: Законодавельство України. – 2007 - № 3

17. Литвиненко Я.В. Податкова політика - Особливості сплати податків в інших країнах світу// Я.В. Литвиненко – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://studentbooks.com.ua/content/view/1210/41/1/2/>;

18. Машталяр Г. Організація аудиту розрахунків з податку на додану вартість / Г. Машталяр, Д. Кучерява // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – Вип. 3. – С. 308–311.
19. Меліхова Т. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т. Меліхова, М. Бойко // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – № 1. – С. 34–39.
20. Дема Д. Аудиторський контроль розрахунків за податком на додану вартість: шляхи підвищення ефективності / Д. Дема // Вісник ЖДТУ, серія «Економічні науки». – 2012. – № 1 (59). – С. 22–24.
21. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2464-VI. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення: 18.03.2019).
22. Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати : Наказ Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 р. № 5. Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> (дата звернення: 21.03.2019).
23. Безверхий К., Юрченко О. Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: особливості відображення нарахунків у звітності. Бухгалтерський облік і аудит. 2016. № 10. С. 33–40. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/20554> (дата звернення: 15.03.2019).
24. Гончар Г.П. Особливості справляння та адміністрування єдиного соціального внеску в Україні. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. Вип. 4(15). С. 367–372. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/15_2018/61.pdf. (дата звернення: 05.04.2019).

25. Онищенко В. ЄСВ 2019: реформування. Головбух. 2018. № 33. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7404-reformuvannya-sv-2018> (дата звернення: 20.03.2019).
26. Лисенко В.В. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування: монографія / В.В. Лисенко, О.С. Задорожний, О.П. Дзісяк. – К.: Істина, 2008. – 216 с.
27. Десятнюк О.М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України / О.М. Десятнюк // Вісник НУ “Львівська політехніка”. – 2009. – № 60. – С. 355–361.
28. Вітлінський В.В. Ризикологія в економіці та підприємництві : монографія / В.В. Вітлінський. – К. :КНЕУ, 2008. – 480 с.
29. Чернякова Т.М. Урахування факторів ризику в процесі забезпечення податкової безпеки підприємства / Т.М. Чернякова, О.В. Дроздзяк // Часопис економічних реформ, 2012. – № 2(6). – С.34–37.
30. Єдиний державний реєстр судових рішень України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua>.
31. Гаргола Ю.Г. Загальна методика надання аудиторських послуг // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 2(17). – С. 54-60
32. Гноєва І.М. Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні / І.М. Гноєві // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 1(13). – С. 103-106.

33. Головач В. Міжнародні стандарти аудиту, вимоги законодавства та реалії сьогодення стосовно виконання аудитором завдань з надання впевненості// Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 7. - с. 42-47

34. Головач В. Проблемні питання суспільного нагляду та контролю за аудиторською діяльністю// Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 3. - с. 54-57

35. Гранатуров В.М. Экономический риск: сущность, методы измерения, пути снижения : учеб. пособ. / В.М. Гранатуров. - М. : Изд-во "Дело и Сервис", 2005. - 112 с.

36. Давидов Г.М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. - К.: Знання, 2004. - 514 с.

37. Данченко В. Типологія легалізації злочинних коштів в Україні / В. Данченко. Частина 2 // Податкове планування. - 2008. - № ІІ (84). - С. 34-43. 4.

38. Дема Д.І. Аудиторський контроль розрахунків за податком на додану вартість: шляхи підвищення ефективності / Д.І. Дема // Вісник ЖДТУ. - 2012. - № 1(59). - С. 79-84.

39. Десятнюк О.М. Управління податковими ризиками - нова парадигма розбудови податкової системи України / О.М. Десятнюк // Вісник НУ "Львівська політехніка". - 2009. - № 60. - С. 355-361.

40. Дефлиз Ф. Аудит Монтгомери / Ф. Дефлиз, М. Хирш; пер. с англ.; под ред. Я. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.

41. Доброскок О.В. Податковий контроль та його ефективність : навч. посіб. / О.В. Доброскок. - К. : Алерата, 2012.-238 с. 42. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. - К. : Знання, 2001. - 402 с.

42. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року : пер. з англ. О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Бінбер. – 2010. – Ч. 1. – 236 с.

43. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Видання 2016–2017 років; пер. з англ. - К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018.- [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017>

82. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року. - Ч. I / пер. з англ. - К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. - 841 с.

44. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості. Видання 2012 року. - Ч. II / пер. з англ. - К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2014. - 341 с.

45. Очеретько Т. І. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / Т. І. Очеретько, В. О. Євсєєнко // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 100-105

46. Офіційний сайт Міжнародних стандартів фінансової звітності / The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [Електронний ресурс]. – Доступ до ресурсу : <http://www.ifrs.org/>

47. Офіційний сайт Міжнародної федерації бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Доступ до ресурсу : <http://www.ifac.org/>