

РОЗВИТОК ВІТЧИЗНЯНОГО ПОДАТКОВОГО АУДИТУ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ СТАНОВЛЕННЯ ЙОГО СИСТЕМИ

Риженко І.Є., здобувач

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Стаття присвячена одному з найбільш затребуваних на сьогоднішній день в Україні напрямків аудиту – податковому аудиту. В ній проаналізовані причини поширення даного напрямку аудиту, визначені його місце в системі вітчизняного аудиту та роль в економічному житті суспільства, розглянуті відмінні особливості та сфера застосування податкового аудиту, наведені дані експертних досліджень щодо наявної ситуації на ринку аудиторських послуг.

Ключові слова: податковий аудит, ринок аудиторських послуг, міжнародні стандарти аудиту, податковий консалтинг, аудиторська перевірка.

Податковий аудит є одним з найбільш популярних нових напрямків аудиту в Україні. На всіх етапах діяльності організації тією чи іншою мірою зіштовхуються з проблемами податкового характеру й намагаються їх вирішити таким чином, щоб використати ресурси організації з максимальною віддачею для прискорення економічного зростання.

Беручи до уваги важливість реалізації даного аспекту в умовах присутності значного податкового тягаря і зовнішніх несприятливих факторів, організації прагнуть оптимізувати свої податкові платежі, що нерідко може бути кваліфіковано як ухилення від сплати податків.

Зазначені обставини є тими факторами, які сприяють розвитку податкового аудиту як експертизи прийнятої організацією облікової політики для цілей оподаткування, перевірки її дотримання виконавцями, оцінки якості оформлення облікової документації та застосовуваних схем організації фінансово-господарських відносин.

У контексті різноманіття податків і складності обчислення податкових баз податковий аудит є важливим інструментом, що забезпечує зниження податкових витрат. Більше того, проведення податкового аудиту дозволяє не тільки зробити висновок щодо правильності нарахування податкових зобов'язань, але й мінімізувати податкові ризики й потенційні санкції за порушення податкового законодавства, що нерідко справляють істотний вплив на загальний фінансовий стан організації.

Тому податковий аудит має величезне значення як для організацій, так і для різних категорій користувачів, відновлюючи довіру між укладачами й користувачами звітності.

Активний розвиток податкового аудиту пов'язаний, насамперед, з тим, що в результаті обвальної, практично нерегульованої приватизації державної власності в 90-х р.р. минулого століття в Україні сформувалася специфічна модель господарювання, в межах якої відомі в економічно розвинених країнах

ринкові механізми, інститути й моделі поводження значно деформувалися, змінивши при цьому сутнісну й функціональну спрямованість.

Не є винятком у даному плані й вітчизняний аудит, що значно відрізняється від традиційного західного аудиту, насамперед податковою спрямованістю більшості аудиторських перевірок, у зв'язку з чим аудит виконує фактично невластивні йому функції.

Розглянемо основні причини, що сприяли особливому розвитку аудиту в Україні й появі безпосередньо податкового аудиту.

Головна причина відмінності вітчизняного аудиту від західного полягає в розходженні організації управління бізнесом. Так, при західному варіанті в переважній більшості випадків реалізується принцип відокремлення капіталу як фінансового ресурсу від процесу управління останнім.

Такий підхід дозволяє сконцентрувати під єдиним управлінням значні фінансові ресурси, забезпечуючи зростання ефективності вкладень. При цьому керуючий (генеральний директор) несе відповідальність перед власниками за результати діяльності компанії, що змушує його здійснювати діяльність не тільки ефективно, з одержанням максимального прибутку, виходячи з якого виплачуються дивіденди власникам, але й прозоро. У цьому випадку аудитор виступає як захисник інтересів власника, а його висновок і аудиторський звіт є гарантіями відбиття всієї істотної інформації, необхідної власникам для прийняття управлінських рішень.

На противагу західному варіанту у вітчизняній практиці нерідко власник організації самостійно здійснює її управління, при цьому він зацікавлений винятково в максимізації власних доходів від бізнесу, не визнаючи обмежень щодо способу їх одержання. У цьому випадку аудитор виконує функції по виявленню й зниженню податкових ризиків, властиві організації, а також наданню консультацій з питань "оптимізації" податкових платежів, тому що саме за рахунок зниження податкових платежів власник нерідко одержує основну частину свого прибутку.

Також в українській практиці управління бізнесом має місце не схожа із західною схема організації процесу управління, з тією відмінністю, що вітчизняний керуючий практично не несе ніякої відповідальності за результати діяльності організації. Такі умови дозволяють генеральним директорам фактично розпоряджатися майном компанії, "перекачуючи" її доходи на особисті рахунки, підставні, дочірні або офшорні компанії, максимально прикриваючи дані операції у звітності.

Можливий варіант, коли генеральний директор змушений забезпечувати регулярний доход власника, виплата якого здійснюється не за рахунок чистого прибутку, а через збільшення "витрат" організації. Завдання керуючого при цьому полягає в забезпеченні контролю над фінансовими й товарними потоками організації й формальному звіті перед контролюючими органами. У такому випадку завдання аудитора на практиці зводиться до виявлення проблемних щодо податків місць і потенційних податкових ризиків, а також у захисті інтересів власника при несумлінності дій керуючого.

Наведені схеми ведення бізнесу, на відміну від класичної західної моделі, вимагають не прозорості, а навпаки, прихованості звітності, відсутності в ній реальних фінансових показників організації, що ускладнює, а в ряді випадків унеможлиблює, контроль за нарахуванням податків.

Мабуть, єдиним винятком для вітчизняної практики є організації, створені у формі відкритих акціонерних товариств, що прагнуть одержати вихід на світовий фондовий ринок з наступним фінансуванням у формі додаткової емісії акцій.

Для таких компаній вихід на фондовий ринок дозволяє:

- одержати більш високу оцінку компанії в порівнянні з українською;
- мати доступ до фондового ринку, в сотні разів більше капіталомісткого, ефективніше організованого, що володіє ширшим набором інструментів і механізмів фінансування в порівнянні з вітчизняним фондовим ринком;
- гарантувати підвищення ліквідності акцій;
- забезпечити широкий доступ портфельним інвесторам.

Для досягнення зазначених позитивних ефектів організації необхідно пройти процедуру публічного розміщення на фондовому ринку (IPO). В свою чергу, для проходження IPO компанії необхідно:

- показувати стійке зростання фінансових показників;
- мати достатній розмір активів і/або річного обороту;
- пройти аудит за міжнародними стандартами (Due diligence);
- володіти досить ліквідним балансом;
- мати кваліфікований менеджмент, що володіє довгостроковим баченням стратегії розвитку бізнесу.

Здійснюваний відносно таких компаній аудит за своїм призначенням максимально відповідає західному підходу, при якому аудитор виступає агентом, якому суспільство довіряє провести незалежну перевірку, на підставі якої можна дати оцінку ступеня вірогідності звітності фактичному становищу справ.

Проте, українські компанії нещодавно почали розглядати цей прогресивний спосіб інтеграції у світову економіку як прийнятний для себе. До сих пір на світовий фінансовий ринок свої акції вивели лише сім українських підприємств (для порівняння: російських компаній — декілька десятків) [1].

Для всіх же інших підприємств та організацій діяльність українських аудиторів фактично спрямована, по-перше, на зниження податкових ризиків, що зумовлюється превентивним характером роботи аудиторів, по-друге, - на захист інтересів власників від несумлінних дій керуючого, по-третє, - на формальне підтвердження фінансової та податкової звітності, яка не відбиває реального стану справ і використовується винятково для пред'явлення її податковим органам.

Крім розходжень в організації управління бізнесом для України характерна складна система оподатковування, наявність великої кількості спірних арбітражних справ по податкових питаннях і значні адміністративні, фінансові й карні санкції за порушення податкового законодавства, що потребує послуг,

спрямованих на мінімізацію податкових ризиків, які надаються в межах аудиторських перевірок.

Таким чином, наведені вище докази свідчать про значне усічення ринку аудиторських послуг і переважну спрямованість діяльності більшості аудиторських організацій на перевірку правильності розрахунку й сплати податків. Це, в свою чергу, свідчить про те, що фактично в Україні за більш ніж півтора десятиріччя склалася система не фінансового аудиту, спрямованого на перевірку правильності витрат коштів, відбиття у звітності фінансової інформації про активи, пасиви й прибуток, підтвердження або не підтвердження правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та вітчизняних П(С)БО, а система податкового аудиту, орієнтована на зниження податкових ризиків організацій.

За результатами опитування, проведеного серед провідних аудиторських компаній України, що здійснюють свою діяльність на ринку аудиторських послуг, щодо частки кожного окремого виду аудиту на ринку, загальний аудит займає понад 30%, послуги в галузі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку - близько 15%, понад 45% - послуги, що супроводжують аудит (консультування з питань оподаткування, бухгалтерського обліку, узгодження процедур по податковій звітності). Аудит страхових організацій, банківський і інвестиційний аудит разом займає не більше 10% всього ринку [2].

У наведеній структурі ринку аудиторсько-консалтингових послуг податковий аудит частково входить до загального аудиту (через податкову спрямованість аудиторських перевірок), частково - до послуг, які супроводжують аудит. Через те, що дослідження частки безпосередньо податкового аудиту в загальній структурі аудиторсько-консалтингових послуг не проводилося, не уявляється можливим точно визначити його частку.

Однак, на наш погляд, з урахуванням особливостей вітчизняного аудиту, податковий аудит може досягати 40% даного ринку, оскільки в цей час він є одним з основних напрямків діяльності аудиторських організацій в Україні.

Дане припущення ґрунтується на двох аргументах:

- вагома частина традиційного аудиту орієнтована на зниження податкових ризиків;

- значна частка податкового і юридичного консалтингу пов'язана безпосередньо з комплексною або тематичною перевіркою податків, що сплачуються організаціями.

При проведенні досліджень щодо співвідношення "загального" і податкового аудиту, ряд дослідників доходять висновку про взаємне перетинання двох зазначених напрямків аудиту та про те, що в процесі загального аудиту здійснюється і податковий аудит [3, с. 13].

Водночас, на наш погляд у практичній діяльності аудиторів має місце розходження двох зазначених напрямків аудиту. Безумовно, в процесі аудиту фінансової звітності аудитором перевіряються питання правильності нарахування та своєчасності сплати податків, однак на відміну від податкового аудиту дані питання перевіряються вибіркоким способом, і часом розмір

вибірки, прийнятний для висновку про вірогідність фінансової звітності, є непрезентабельним щодо достовірності податкової звітності. Саме з цієї причини багато організацій, для яких "загальний" аудит є обов'язковим, окремо вказують у договорах з аудиторськими фірмами обсяг робіт з податкового аудиту.

Крім відмінностей від аудиту фінансової звітності, податковий аудит варто чітко відмежувати від супутніх аудиту послуг, зокрема, податкового консультування.

До податкового консультування відносяться наступні послуги:

- розробка пропозицій і рекомендацій щодо поліпшення існуючої системи оподатковування економічного суб'єкта;
- розробка оптимальних механізмів нарахування податків з урахуванням особливостей економічного суб'єкта;
- вироблення рекомендацій з повного й правильного використання економічним суб'єктом податкових пільг;
- розробка комплексу заходів, спрямованих на оптимізацію податків і зниження податкових ризиків у межах чинного законодавства;
- попередній розрахунок податкових платежів при різних варіантах договірних відносин економічного суб'єкта й видах діяльності;
- розробка рекомендацій з досягнення відповідності принципів податкового обліку, застосовуваних окремими підрозділами й філіями, єдиній системі податкового планування, яка створена економічним суб'єктом;
- розробка пропозицій по створенню у економічного суб'єкта системи внутрішнього контролю за правильністю нарахування податків і зборів;
- розробка пропозицій з адаптації діючої системи податкового планування й обліку до можливих змін вимог податкового законодавства;
- постановка податкового обліку;
- податкове планування й оптимізація оподатковування;
- податковий супровід у вигляді поточного консультування з питань застосування норм податкового законодавства та інш.

Наведені вище супутні послуги відрізняються за своєю суттю від безпосередньо податкового аудиту тим, що податковий аудит передбачає проведення перевірочних заходів стосовно правильності нарахування, повноти й своєчасності сплати податків, у той час як інші супутні аудиту послуги спрямовані, насамперед, на оптимізацію податкових платежів економічного суб'єкта, побудову системи податкового обліку й внутрішнього контролю, а також на консультування по окремих питаннях оподатковування.

У висновку слід зазначити, що спрямованість аудиторської діяльності в Україні на сучасному етапі переважно на перевірку податків спричинила формування системи не фінансового, а податкового аудиту, що часом не виконує повною мірою властивих аудиту функцій. Такі умови не сприятимуть становленню системи незалежного аудиту та повномасштабному застосуванню Міжнародних стандартів аудиту. Професія аудитора, яка покликана забезпечувати прозорість та надійність економіки, ефективність регулювання економічних процесів, в наш час найчастіше націлена не на підвищення

економічного достатку суспільства, а на вирішення фінансових питань окремих суб'єктів господарювання всупереч загальним інтересам. І розвиток аудиту в Україні багато в чому залежатиме не тільки від набутих темпів економічного життя, притоку інвестицій, розширення фондового ринку, але й від ідеологічної перебудови аудиторської діяльності та якісних змін у самому аудиторському середовищі.

Література:

1. Кукса В. Это сладкое слово IPO. Украинские предприятия открывают для себя прогрессивный способ интеграции в мировую экономику / В.Кукса // Зеркало недели. Деньги. - 2007. - № 35 (664). – стр.2.
2. Духненко В., Дуброва О. Инструмент защиты и доверия / В. Духненко, О.Дуброва // Сайт рейтингового агентства «Эксперт»: <http://www/experttra.com>.
3. Сомов Л. Налоговый аудит / Л.Сомов // Финансовая газета. Региональный выпуск. - 2004. - №28. – стр.6.

Аннотация

РАЗВИТИЕ ОТЕЧЕСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО АУДИТА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ СТАНОВЛЕНИЯ ЕГО СИСТЕМЫ

Рыженко И.Е., соискатель

Харьковский национальный университет имени В.Н. Каразина

Статья посвящена одному из наиболее затребованных на сегодняшний день в Украине направлений аудита - налоговому аудиту. В ней проанализированные причины распространения данного направления аудиторской деятельности, определено его место в системе отечественного аудита и роль в экономической жизни общества, рассмотрены отличительные особенности и сфера применения налогового аудита, приведены данные экспертных исследований сложившейся ситуации на рынке аудиторских услуг.

Ключевые слова: налоговый аудит, рынок аудиторских услуг, международные стандарты аудита, налоговый консалтинг, аудиторская проверка.

Summary

THE PLACE OF THE DOMESTIC TAX AUDIT IN THE MODERN AUDIT SYSTEM

I.E. Rigenko, competitorf

V.N. Karazin Kharkiv National University

Article is dedicated to one of the most requiring for present-day in Ukraine of the audit's directions - tax audit. In article was analyzed the reasons of the spreading given directions to auditor activity, is determined its place in system domestic audit and role in economic life society, are considered discriminating particularities and

sphere of the using tax audit, are brought given expert studies established situations on the market of the auditing services.

The Keywords: tax audit, the market of the auditing services, international standards of audit, tax consulting, auditor check.