

УДК 330

DOI: 10.31891/2307-5740-2021-300-6-45

ТРОСТЯНСЬКА К. М.

ORCID ID: 0000-0002-7970-9367

e-mail: karina\_tr@ukr.net

ЯРОМИЧ Л. С.

e-mail: yaromich.lily@gmail.com

Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

## ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

У статті розглянуто існуючі підходи до визначення терміну «податковий аудит». Досліджено питання встановлення послідовності етапів аудиту та визначено специфіку формування етапів проведення податкового аудиту на підприємстві. Узагальнено перелік аудиторських процедур, джерел інформації для здійснення податкового аудиту відповідно етапам процесу податкового аудиту розрахунків з оплати праці. Окреслено основні порушення, що виявляються у процесі податкового аудиту розрахунків з оплати праці, визначено документи, у яких подається інформація щодо результатів перевірки.

Ключові слова: податковий аудит, організація податкового аудиту, аудиторські процедури, розрахунки з оплати праці.

KARYNA TROSTIANSKA, LILIA YAROMYCH

Oles Honchar Dnipro National University

## ORGANIZATION OF PAYROLL TAX AUDIT

The article explores different approaches to the organization of tax audit at the enterprise. First, the definition of the term "tax audit" by various scholars is considered. Due to the lack of a common definition of this term in the legislation, there are conflicting points regarding its interpretation, in particular owing to the ambiguity of the definition of tax auditors. Some scholars believe that the executors are the controlling bodies of the State Tax Service of Ukraine, others think that they are independent audit firms, while some groups of scholars distinguish both. This issue needs to be consolidated at the official level. The next step was to study the sequence of stages of the audit. According to the generally accepted methodology, there are three stages of the audit: preparatory, basic and final. Researchers detail the stages, highlighting the stages or expanding the list of stages. In the context of our study, the specifics of the formation of the stages of tax audit at the enterprise are determined. The lack of legal framework to regulate the tax audit process has led to different views on the stages, audit procedures, sources of information for tax audit. Therefore, the creation of laws and standards that deal with these issues is extremely necessary and requires immediate adoption at the legislative level.

Regarding the tax audit of payroll calculations, the main violations that can be detected in the process of such an audit are outlined: incorrect determination of employee income; errors in calculating tax benefits; incorrect definition of tax base, withheld / accrued taxes; application of the wrong tax rate; inaccurate preparation of tax reporting, in particular Tax calculation.

Finally, documents that provide information on the results of the audit and the recommendations provided by the auditor regarding the elimination of identified violations, improving the accounting of tax calculations are identified in these scientific research.

Key words: tax audit, organization of tax audit, audit procedures, payroll.

### Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями

Поповнення державного бюджету здійснюється насамперед через надходження податків від суб'єктів господарювання та фізичних осіб. І хоча наша держава прагне стимулювати вчасну сплату податків у повному обсязі, проте суперечливість та незрозумілість законодавства з питань оподаткування, значний рівень корупції, тіньова економіка значно усугубляють ситуацію, що склалася. До того ж, помилки у податковому обліку призводять до штрафів, стягнень, а іноді навіть до повної ліквідації підприємства. Тому заради уникнення порушень, пов'язаних з податковими розрахунками, та забезпечення впевненості у достовірності податкової звітності суб'єкти господарювання усе частіше звертаються до послуг незалежних аудиторських фірм з метою проведення податкового аудиту на підприємстві, адже це створить їм гарантію безпеки від банкрутства та суттєвих фінансових втрат.

### Аналіз останніх досліджень і публікацій

Серед дослідників, котрі вивчали організацію податкового аудиту на підприємствах, можна виділити наступних: О.А. Петрик [1], Г.М. Давидов [1], О.Ю. Редько [1], В.О. Шевчук [1], О.В. Артюх [2], Б.В. Костюк [3], Т.С. Воїнова [4] тощо. Науковці розглядали питання сутності податкового аудиту, його видів, завдань, етапів, а також методики аудиту різних податків окремо. Серед зарубіжних вчених дослідження стосовно визначення етапів аудиторської перевірки проводили В.А. Ерофеева [5], В.А. Пискунова [5], Т.А. Битюкова [5] тощо.

### Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується стаття

Оскільки напрям податкового аудиту виник порівняно нещодавно, нормативно-правова база не містить вичерпної відповіді на усі питання, що виникають. Так, основними проблемами є відсутність

єдиного трактування самого поняття «податковий аудит», закріпленого на законодавчому рівні, що призводить до не зовсім вірних суджень та визначень; а різні підходи до виділення етапів проведення податкового аудиту та виконуваних процедур спричиняють зниження результативності аудиторської перевірки. Тож положення, що визначатимуть регулювання процесу податкового аудиту потребують чіткого формулювання та викладення у нормативно-правових документах.

### Формулювання цілей статті

Метою статті є дослідження організації податкового аудиту розрахунків з оплати праці та надання рекомендацій щодо вдосконалення проблемних питань.

### Виклад основного матеріалу

На початку дослідимо, що загалом представляє собою податковий аудит та де можна знайти його визначення. У нормативно-правовій базі формулювання терміну не подається, тож розглядатимемо його трактування, запропоновані вченими. Результати дослідження наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення поняття «податковий аудит» різними науковцями

Автор	Визначення
О.В. Артюх	Податковий аудит – це завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у формі спостереження та перевірки обліку та звітності у системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах та допомоги у прийнятті оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування згідно вимог користувачів [2]
Б.В. Костюк	Податковий аудит – це комплексна та незалежна перевірка податкового обліку підприємства, правильності нарахування й сплати податків, оцінювання податкових ризиків у діяльності підприємства [3, с.125]
Т.С. Воїнова	Податковий аудит є сукупністю прийомів, способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності й надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства [4, с. 122]
Н.Й. Анфіногентова	Податковий аудит – це комплекс заходів з планування, організації, проведення та аналізу перевірок податкової звітності суб'єктів господарювання, консультативної роботи та роз'яснювальної роботи з метою попередження платниками податків порушення податкового законодавства [6]

Різниця у дефініціях передусім стосується зазначених виконавців податкового аудиту. Так, деякі вчені, зокрема Т.С. Воїнова, вважають, що здійснення податкового аудиту на підприємстві здійснюється виключно контролюючими органами податкової служби, інші – незалежними аудиторськими фірмами за замовленням суб'єктів господарювання, треті поділяють податковий аудит на види, залежно від того, хто проводитиме перевірку: ДПС чи незалежні аудитори.

На нашу думку, найбільш повно сутність податкового аудиту розкрито у визначенні, наведеному у навчальному посібнику: «Аудит оподаткування, або податковий аудит, – незалежна аудиторська перевірка правильності та повноти нарахування і своєчасності сплати податків, стану їх бухгалтерського та податкового обліку, підтвердження достовірності податкової звітності та податкових аспектів фінансової бухгалтерської звітності, контроль за дотриманням податкової політики та дисципліни, а також експертиза податкових ризиків і виявлення резервів зниження податкового тиску на бізнес» [1].

Регулюють питання податкового аудиту міжнародні стандарти аудиту, Податковий Кодекс України.

Для проведення податкового аудиту розрахунків з оплати праці підприємство, як правило, заключає договір з аудиторською фірмою, у якому прописуються усі питання/завдання податкового аудиту розрахунків з оплати праці, що будуть здійснені відповідальними особами.

Податковий аудит розрахунків з оплати праці направлений на перевірку тих податків, що виникають внаслідок нарахування оплати праці персоналу підприємства. Включає в себе аудит ПДФО, ЄСВ та інших податків, що сплачують суб'єкти господарювання.

Прийнято виділяти три етапи проведення аудиту: підготовчий, основний та заключний. Деякі вчені ще виокремлюють окремі стадії у межах етапів (організаційна, технологічна, методична, контрольно-аналітична тощо). Ряд дослідників, зокрема О.І. Малишкін [7], В.В. Рядська [8], Я.В. Петраков [8] дещо по-іншому вирізняють етапи: переддоговірний етап, етап укладання договору, етап планування та заключний. О.І. Малишкін також виділяє дослідницький етап, а вчені В.В. Рядська, Я.В. Петраков – етап проведення процедур аудиторських доказів. Єдності поглядів стосовно розглянутого питання немає.

Визначати етапи податкового аудиту слід враховуючи його специфіку. Однак відсутність чітко викладених норм в аудиторських стандартах щодо послідовності здійснення аудиторського процесу призводить до низки проблем, серед яких зменшення якості аудиторських процедур, невизначеність (різні варіації) дій аудиторів, що ставить під питання ефективність результатів перевірки.

Найбільш повно етапи податкового аудиту, їх змістовне наповнення розкрито у навчальному посібнику «Аудит оподаткування підприємств» та у монографії О.В. Артюх «Податковий аудит у системі фінансового контролю». На рис. 1 співставлено етапи з цих робіт. Визначення етапів податкового аудиту

різними авторами на рис. 1 є досить схожим; слід відмітити, що О.В. Артюх початковим етапом виділяє «прийняття завдання», що має на меті складання та підписання договору. Автори посібника «Аудит оподаткування підприємств» цей момент не зазначають. Згідно загального представлення процесу аудиту ці процедури мають визначатися на підготовчому етапі. Вважаємо необхідним створення положення (стандарту), що регулюватиме здійснення податкового аудиту, у якому будуть закріплені та чітко прописані етапи, аудиторські дії, основні джерела інформації для аудиту та висвітлені усі важливі та необхідні питання.



Рис. 1. Підходи щодо визначення послідовності податкового аудиту [1; 5]

У таблиці 2 представлено наше бачення основних положень проведення податкового аудиту розрахунків з оплати праці, сформовано на основі дослідження робіт [1–5].

Під час податкового аудиту розрахунків за заробітною платою, слід звернути увагу на такі основні моменти:

– достовірність суми оподаткованої заробітної плати, яка була виплачена (аудитор перевіряє чи відповідає заявлена сума фактичному її значенню, здійснює огляд податкової звітності);

– узгодженість розміру сплачених податків (перевіряється правильність визначення суми податків на заробітну плату);

– наявність інших виплат, що можуть бути перекласифіковані як оподатковувана заробітна плата (досліджуються різні виплати працівникам, що можуть оподатковуватися; проводиться детальний аналіз Головної книги та можливих помилкових класифікацій) [9].

У контексті податкового аудиту розрахунків з оплати праці виділимо основні порушення, що мають місце, відповідно до розглянутих позицій. Передусім це неправильне визначення доходу працівників; помилки при обчисленні податкових соціальних пільг; невірно визначено базу оподаткування, утримані/нараховані податки; застосування іншої ставки податку; неточне складання Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску; класифікація фактичних працівників підприємства як незалежних підрядників.

Виявлені порушення за результатами аудиторської перевірки відображають в аудиторському звіті, що містить думку аудитора щодо дотримання замовником чинного податкового законодавства України; правильності та повноти нарахування, сплати та відображення у звітності податків у бюджет та позабюджетні фонди; правильного використання соціальних пільг. Окрім цього, аудитор подає до керівництва лист, у якому більш детально викладає результати перевірки та висловлює рекомендації стосовно усунення виявлених порушень, покращення обліку розрахунків за податками тощо.

Таблиця 2

## Основні положення проведення податкового аудиту розрахунків з оплати праці

Етап	Стадія	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації для аудиту
Підготовчий	Прийняття завдання	– визначити наявність передумов для завдання; – узгодити умови завдання; – підписати договір	МСЗНВ 3000; інші доречні МСЗНВ і МСА; Кодекс етики РМСЕБ; ПКУ
	Оцінка діяльності платника податків	– перевірка даних щодо реєстрації, взяття на облік в ДПС, про засновників, цілі діяльності, володіння платником податків корпоративними правами, про структуру господарської діяльності, чисельність працюючих тощо; – аналіз показників фінансової та податкової звітності у динаміці та співставленні з показниками іншої податкової звітності); – вивчення облікової політики, її змін з розкриттям її податкової складової	– Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок ... та документування виявлених порушень; – фінансова та податкова звітність платника податків; – інша інформація АІС «Податковий блок»; – Положення про облікову політику; відповіді на запити; внутрішні розпорядчі документи тощо
	Попередня оцінка існуючої системи оподаткування суб'єкта господарювання	– загальний аналіз і вивчення елементів системи оподаткування економічного суб'єкта; – визначення основних чинників, що впливають на податкові показники; – оцінка методики нарахування податкових платежів; – правова і податкова експертизи існуючої системи господарських відносин; – оцінка документообігу та вивчення функцій і розподіл повноважень служб і виконавців, відповідальних за нарахування і сплату податків; – попередній розрахунок податкових показників економічного суб'єкта; – оцінка елементів системи внутрішнього контролю підприємства за податковими розрахунками	– законодавчі та нормативні акти з питань оподаткування; – наказ про облікову політику в частині податкових розрахунків; – реєстри бухгалтерського та податкового обліку; – бухгалтерська та податкова звітність; – договори, контракти з контрагентами, протоколи, накази, інформація відділу кадрів підприємства; – відповіді на запит аудитора від третіх осіб; – результати усного та письмового опитування з питань оподаткування керівництва підприємства та управлінського персоналу; – результати спостережень, отримані в ході аудиторської перевірки
	Планування	– визначення загальної стратегії аудиту; – визначення ризиків та рівня суттєвості; – складання плану та програми аудиту; – формування робочих документів аудитора	– МСЗНВ 3000, МСА 300, доречні МСЗНВ та МСА; ПКУ; – Додаток 1 до Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок
Основний	Перевірка дотримання податкового, валютного та іншого законодавства у встановлених межах	– одержання фінансової, податкової чи іншої необхідної інформації з предмету перевірки; – перевірка документів на наявність помилок; – перевірка правильності визначення бази оподаткування, податкової ставки, суми податкового зобов'язання та дати його виникнення; – перевірка повноти і своєчасності перерахування податків, зборів, платежів; – перевірка правильності відображення операцій, що підлягають оподаткуванню, на рахунках обліку, в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку; – перевірка додержання нормативів щодо складання форм звітності, які подаються до контролюючих органів; заповнення робочих документів аудитора	– МСЗНВ 3000, МСА 500, доречні МСЗНВ та МСА; ПКУ; – Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами; – первинні документи, облікові реєстри, фінансова та податкова звітність платника податків тощо
Заключний	Узагальнення результатів, надання рекомендацій	– складання Звіту за результатами податкового аудиту (з обов'язковими додатками до нього) та узгодження з клієнтом/платником податків; – надання рекомендацій з питань оподаткування	– МСЗНВ 3000, МСА 500, доречні МСЗНВ та МСА; ПКУ; – Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами тощо

## Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі

У результаті проведеного дослідження можна відзначити, що відсутність єдиного підходу до тлумачення поняття «податковий аудит» тягне за собою протиріччя та неузгодженості, тож доречно закріпити його визначення у законодавстві. Податковий облік потребує великої уважності та періодичного контролю, тож, щоб уникнути можливих санкцій та забезпечити підприємству стабільне майбутнє, необхідно замовляти податковий аудит. У статті досліджено різні підходи до виділення етапів проведення податкового аудиту, також наведено основні положення, що, на наш погляд, доцільно закріпити на

законодавчому рівні з приводу послідовності виконання податкового аудиту. Стосовно податкового аудиту розрахунків з оплати праці наведено перелік можливих порушень у розрізі саме розрахунків з персоналом та зазначено, у яких документах розкриваються виявлені помилки під час аудиту та надаються рекомендації керівництву.

### Література

1. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. / О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько та ін. ; [за заг. ред. О. А. Петрик ; передм. Т. І. Єфименко]. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.
2. Артюх О. В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості [Електронний ресурс] / О. В. Артюх // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 12. – С. 235–238. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu\\_eim\\_2015\\_12\\_55](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55)
3. Костюк Б. В. Організація податкового аудиту на підприємстві / Б. В. Костюк // Економіка і регіон. – 2015. – № 1. – С. 124–129. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2015\\_1\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22).
4. Воїнова Т. С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т. С. Воїнова // Бизнес Информ. – 2009. – № 12. – С. 120–122.
5. Податковий аудит у системі фінансового контролю : монографія / О. В. Артюх. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. – 412 с.
6. Анфіногентова Н. Й. Аналіз контрольноперевірочної роботи державної податкової служби України / Н. Й. Анфіногентова // Вісник соціально-економічних досліджень : збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 38. – С. 22–27.
7. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : навчально-практичний посібник / О. І. Малишкін. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
8. Рядська В. В. Аудит : навч. пос. / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
9. An Overview of the California EDD Payroll Audit Process [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.sambrotman.com/california-payroll-tax-audit/edd-audit-process>.

### References

1. Audyt opodatkuvannia pidpriemstv : navch. posib. / O. A. Petryk, H. M. Davydov, O. Yu. Redko ta in. ; [za zah. red. O. A. Petryk ; peredm. T. I. Yefymenko]. – K. : DNNU «Akad. fin. upravlinnia», 2012. – 352 s.
2. Artiukh O. V. Podatkoviy audyt yak zavdannia z nadannia dostatnoi vpevnenosti [Elektronnyi resurs] / O. V. Artiukh // Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriya: Ekonomika i menedzhment. – 2015. – Vyp. 12. – S. 235–238. – Rezhym dostupu : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu\\_eim\\_2015\\_12\\_55](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55)
3. Kostiuk B. V. Orhanizatsiia podatkovoho audytu na pidpriemstvi / B. V. Kostiuk // Ekonomika i rehion. – 2015. – № 1. – S. 124–129. – Rezhym dostupu : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2015\\_1\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22).
4. Voinova T. S. Stanovlennia teoretychnykh zasad podatkovoho audytu v Ukraini / T. S. Voinova // Byznes Ynform. – 2009. – № 12. – S. 120–122.
5. Podatkoviy audyt u systemi finansovoho kontroliu : monohrafiia / O. V. Artiukh. – Odesa : Vydavnychiy dim «Helvetyka», 2018. – 412 s.
6. Anfinohentova N. Y. Analiz kontrolnoperetrochnoi roboty derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy / N. Y. Anfinohentova // Visnyk sotsialnoekonomichnykh doslidzhen : zbirnyk naukovykh prats. – 2010. – Vyp. 38. – S. 22–27.
7. Malyskin O. I. Oblik i audyt podatkov v Ukraini: teoriia, metodolohiia, praktyka : navchalno-praktychnyi posibnyk / O. I. Malyskin. – K. : Tsentri uchbovoi literatury, 2013. – 376 s.
8. Riadska V. V. Audyty : navch. pos. / V. V. Riadska, Ya. V. Petrakov. – K. : Tsentri uchbovoi literatury, 2008. – 416 s.
9. An Overview of the California EDD Payroll Audit Process [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <https://www.sambrotman.com/california-payroll-tax-audit/edd-audit-process>.

Надійшла / Paper received : 10.10.2021

Надрукована/Printed : 07.12.2021